Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der rechtswissenschaftlichen Doktorwürde
einer
Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster i. W.

vorgelegt von
Gottfried Bölsche
aus Werl (Westf.)

1935
Buchdruckerei Heinrich Pöppinghaus o. H.-G., Bochum-Langendreer.

Mündl. Prüfungstag: 21. Juni 1935.

Dekan: Prof. Dr. Neuwiem.

Referent: Prof. Dr. Bühler.

Korreferent: Prof. Dr. Neuwiem.

Meiner Mutter!

Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht!

Literatur-Verzeichnis.

Ball: Einführung ins Steuerrecht, 3. Aufl.
— Steuerrecht u. Privatrecht, 1924.
Ball u. Koppe: Die Industriebelastung, 3. Aufl., 1924.
Becker: Kom. zur Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., 1926.
— Einkommensteuergesetz, 1933.
Blau-Oeftering: Steuerrecht u. BGB., 1934.
Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, I, 1926.
Cosack: Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 8. Aufl., 1924.
Crisolli: Lehrbuch des Steuerrechts, I, 1933.
Dölle: Bürgerliches Recht und Reichserbhofgesetz. Ein Vortrag.
— Lehrbuch des Reichserbhofgesetzes. 1935.
Düringer-Hachenburg: HGB., 3. Aufl., 1930.
Dziegalowski-Thümen: Reichsbewertungsgesetz, 3. Aufl., 1931.
Eckhardt: Das Studium der Rechtswissenschaft, 1935.
Enneccerus-Kipp-Wolff: Lehrb. des bürg. Rechts, 30.—40. Aufl., 1928.
Evers: Kom. zum KörpStG., 2. Aufl.
Fischer: Das Steuerwesen des deutschen Reichs, 1924.
Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., 1928.
Finger: Kom. zum ErbStG., 1932.
Fluhme: Die Einmann-GmbH., 1933.
Geiler: Steuerrecht u. Privatrecht, 1927.
Hensel: Steuerrecht, 3. Aufl., 1933.
Herrnritt: Grundlehren des VerwRechts, 1921.
Hagelberg-Crämer: Grunderwerbsteuerg., 2. Aufl., 1920.
Jäger: Kom. zur Konkursordnung, 6. Aufl.
Jellinek, W.: VerwRecht, 3. Aufl., 1931.
Kelsen: Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, 2. Aufl., 1923.
Kloß: Reichsabgabenordnung, 1921.
Kohler: Lehrb. des Bürg. Rechts, 1906, 1. Bd.
Kempf: Nationalsozial. Steuerrecht, 1934.
Keßler: Kom. zum Kap. VStG., 1927.
Kormann: System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, 1925.
Kluckhohn: Kom. zum Kap. VStG., 1935.
Laband: Staatsrecht des deutschch. Reichs, 5. Aufl.
Lassar: Erstattungsanspruch, 1921.
Liebisch: Steuerrecht und Privatrecht, 1934.
Mayer, O.: Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 1924.
Mentzel: Kom. zur KonkOrdn., 2. Aufl., 1926.
Merk, Wilhelm: Steuerschuldrecht, 1926.
Mirbt: Grundrisse des deutsch. und preuß. Steuerrechts, 1926.
Mrozek: Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., 1924.
Naviasky: Steuerrechtliche Grundfragen, 1926.
Merk, Walter: Reichsgericht und Steuerrecht, 1929.
Ott: Grunderwerbssteuergesetz, 3. Aufl.
v. Pistorius: Unser Steuerrecht, 1928.
Planck: Komm. zum BGB., 4. Aufl.
Rosendorff-Herrmann: Kom. zum KörpStG., 1932.
Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, 1925.

Staudinger: Kom. zum BGB., 9. Aufl., 1928.
Strutz: Kom. zum EinkStG., 1926.
— Grundlehre des Steuerrechts, 1922.
— Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., 1927.
Strauß: Die Haftung des Rechtsnachfolgers für Steuern des Rechtsvorgängers (Rechtsfragen der Praxis, Bd. 18, 1929).
Stölzle: ErbschStG., 2. Aufl.
v. Tuhr: D. allg. Teil des Deutsch. bürg. Rechts, 1914, 2. Bd., 1. Hälfte.
Waldecker: Deutsch. Steuerrecht, 1924.

Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht.

In der vorliegenden Arbeit soll versucht werden, die Rechtsstellung des Rechtsnachfolgers im Steuerrecht systematisch darzulegen. Sie ist durch die Tatsache veranlaßt, daß der den Rechtsnachfolger im Steuerrecht betreffende Fragenkomplex auffallend wenig Beachtung gefunden hat.

Steuerlich ist die Rechtsnachfolge nach zwei Richtungen hin von Bedeutung. Einmal kann sie als Rechtsvorgang in ihrem rechtlichen Gehalt oder mit dem ihr zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tatbestand selbst Steuern auslösen, also selbst steuerlicher Tatbestand sein. Sodann ist steuerlich die Rechtsnachfolge in Steuerrechtsverhältnisse von Bedeutung, wo der Rechtsnachfolger die steuerverpflichtete oder erstattungsberechtigte Rechtspersönlichkeit des Rechtsvorgängers fortsetzt, also für diesen Steuern zahlt oder berechtigt ist.

Während früher das Gesetz hinsichtlich der Rechtsnachfolge keine allgemeinen, sondern nur spezielle Regelungen enthielt, findet sich heute im Steueranpassungsgesetz 1934 (StAnpG.) § 8 Abs. 1 die Vorschrift: „Bei Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbfolge oder bei Verschmelzung von Gesellschaften) geht die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über." Diese Bestimmung beansprucht zwar allgemeine Geltung, bringt aber eigentlich nichts Neues. Denn daß bei der Gesamtrechtsnachfolge die Steuerschulden auf den Rechtsnachfolger übergehen, war vordem schon unbestritten, und machte geradezu das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht aus. Man ist daher heute noch auf unter Umständen recht eingehende Untersuchungen angewiesen, wenn man eine über diese Steuerschuldenschaft hinausgehende Frage allgemeiner Natur aus dem Gebiete der Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht beantworten will.

Auch wenn z. B. § 8 Abs. 2 StAnpG. vorschreibt, daß Erben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht haften, so bleibt doch die Haftung steuerrechtlicher Natur. Sie beruht auf § 8 Abs. 1 StAnpG. Nur die Haftung selbst und deren Umfang soll — steuerrechtlich — von den gleichen Grundsätzen geleitet sein, wie sie das bürgerliche Recht beherrschen [1]).

Viel mehr als aus dem Gesetz kann man auch aus der Literatur nicht entnehmen; sie behandelt die Rechtsnachfolge immer nur an Hand von Einzelbestimmungen. Von den bekannten Lehrbüchern befaßt sich ausführlich wohl nur das von Bühler (Vgl. Lehrbuch, § 21) mit der Rechtsnachfolge. Mirbt und Hensel behandeln die Rechtsnachfolge kaum, Strutz und Crisolli überhaupt nicht. Daß die Kommentare, so erschöpfend sie auch im einzeln sein mögen, eine systematische Darstellung nicht bringen können,

---

[1]) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 95, Anm. 5, u. unten S. 32.

liegt in ihrer Natur. Die Rechtsprechung ist zwar auf diesem Gebiet sehr umfangreich und äußerst wertvoll, aber dem Wesen der Sache nach kasuistisch. Von allgemeiner Bedeutung ist ein Gutachten des Reichsfinanzhofs [2]) vom 4. Dezember 1933, das aber auch nur einen verhältnismäßig kleinen Teil des Problems klärt. — Doch war bei der vorliegenden Arbeit die Rechtsprechung des RFH. ihrer überragenden Bedeutung gemäß in möglichst großem Umfang zu verwerten.

Einleitung:

1. Begriff der Rechtsnachfolge.

Die Rechtsnachfolge entsteht auf allen Rechtsgebieten in der gleichen Weise: Sie wird immer von einem älteren Recht, dem „Ursprungsrecht" abgeleitet und bildet daher eine Fortsetzung dieses älteren Ursprungsrechts. Der Inhaber des Ursprungsrechts ist der Rechtsvorgänger, der des abgeleiteten Rechts der Rechtsnachfolger.

Die Rechtsnachfolge ist ihrer rechtlichen Wirkung nach entweder rechtsübertragend (translativ) oder rechtsbegründend (konstitutiv) [3]). Die rechtsübertragende und die rechtsbegründende Rechtsnachfolge fallen beide unter einen gemeinsamen Oberbegriff, nämlich unter den des abgeleiteten Rechtserwerbs. Der Hergang des abgeleiteten Rechtserwerbs ist vom Standpunkt des Rechtsvorgängers Rechtsübertragung, vom Standpunkt des Rechtserwerbers aber Rechtsnachfolge; letzterer tritt an die Stelle des Rechtsvorgängers als Berechtigter in das Recht ein, er „folgt ersterem in das Recht nach".

Ein rechtsbegründender Rechtserwerb liegt vor, wenn der Rechtsvorgänger das zu übertragende Recht erst aus seinem Recht aussondern muß, und zwar als ein selbständiges, das bisher nicht vorhanden war, wie z. B. bei der Bestellung eines Pfandrechts, bei der Einräumung eines Nießbrauchs usw.

Hier kann man sich fragen, inwiefern man in diesem Falle von Rechtsnachfolge sprechen darf, da doch das Recht als vollständig neu entstandenes auf den Erwerber übergeht. Es sondert sich aber, wie erwähnt, aus einem älteren Ursprungsrecht aus. Dieses Ursprungsrecht wird aber durch das neu entstandene Recht in irgendeiner Weise beschränkt, sein Umfang wird also zu Gunsten des neuen Rechts verkleinert. Der Teil, um den es verkleinert wird, geht von dem Veräußerer auf den Erwerber über, letzterer folgt ersterem in diesen Teil des Rechts nach. Zu beachten ist, daß die rechtsbegründende Rechtsnach-

---

[2]) RFH. 35, 41: Die Verpflichtung zur Ergänzung oder Berichtigung einer Steuererklärung geht auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

[3]) Vgl. Kosack, a. a. O., S. 51.

folge nie Gesamtrechtsnachfolge (über diese siehe unten) ist, denn es bleibt mindestens das „Mutterrecht“ in der Hand des Rechtsvorgängers zurück [4]).

Für unsere Arbeit ist von besonderer Wichtigkeit, daß das abgeleitete Recht, da es ja gerade erst entstanden ist, selbständig noch keine Rechte und Pflichten für den Rechtsvorgänger selbständig hat begründen können, in die der Rechtsnachfolger einzutreten, für die er zu haften hat. Denn es wird in aller Regel so sein, daß eine für bzw. gegen das ältere Recht wirkende Vergünstigung bzw. Belastung nicht auch das neu entstandene Recht berührt. So wirkt z. B. ein Notwegerecht, das ein Nachbar an einem Grundstück hat, nicht gegen den Inhaber einer Hypothek an diesem Grundstück. Dieser kann ohne Rücksicht auf das Notwegerecht im gegebenen Falle die Zwangsvollstreckung in das Grundstück betreiben. Insofern ist der rechtsbegründende Rechtserwerb für unsere Darlegung, die sich gerade die Untersuchung des Übergangs von Recht und Pflicht von einer Person zur anderen zur Aufgabe gemacht hat, unbeachtlich.

Es ist aber auch möglich, daß das Ursprungsrecht als Ganzes in irgendeiner Weise als Sicherheit dient (z. B. beim Pfandrecht), und daß diese Sicherheit nun durch die Aussonderung eines neuen Rechts, das das Ursprungsrecht in seinem Umfang beschränkt, verkleinert wird; diese Verfügung hat gegen den, zu dessen Gunsten die Sicherung besteht, keinerlei Wirkung, sofern dieser nicht einwilligt. In diesen Fällen besteht die Möglichkeit, daß das neu abgesonderte Recht als Sicherheit mit verhaftet bleibt [5]), der Erwerber also insoweit in eine Verpflichtung des Veräußerers eintritt. Diese Fälle können also auch für unsere Arbeit von Bedeutung sein.

Die Rechtsnachfolge kann nach allgemeiner Anschauung nur in Vermögensrechte, nicht aber in Personenrechte eintreten [6]), in welch letztere Rechtsnachfolge grundsätzlich unmöglich ist. Sie sind „höchst persönlich“, und so erlischt mit dem Tode des Rechtsinhabers das Recht [7]). Umgekehrt sind die ersten, die Vermögensrechte, frei veräußerlich und vererblich [6]).

Die Rechtsnachfolge tritt ihrem Umfang nach in zwei Formen auf, nämlich als Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, je nachdem nur bestimmte Einzelrechte des Rechtsvorgängers oder das Vermögen oder ein Bruchteil desselben als Einheit übergeht. Hinsichtlich der Entstehung der Gesamtrechtsnachfolge bedarf es nicht, wie beim gewöhnlichen Eigentumsübergang, für jeden einzelnen Vermögensgegenstand einer Einzelübertragung nach den Vorschriften des BGB. Vielmehr werden die einzelnen Akte der Rechtsübertragung durch einen einzigen Rechtsvorgang ersetzt, der die Gesamtrechtsnachfolge nach dem Gesetz begründet. Diese kann sich einmal kraft Gesetzes an einen Vorgang oder an eine Tatsache anschließen (z. B. Erbfall), sie kann aber auch auf einem Verwaltungsakt (z. B.

---

4) Dagegen kann das einmal begründete beschränkte Recht Gegenstand sowohl einer Einzelrechtsnachfolge wie einer Gesamtrechtsnachfolge sein, z. B. wenn ein Pfandrecht weiter übertragen oder vererbt wird.

5) Vgl. statt anderer Staudinger, III, a. a. O., zu § 889.

6) Vgl. statt anderer Cosack, S. 54 ff.

7) Ebenso erlischt mit dem Tode des Inhabers die höchst pers. Pflicht; z. B. die Auskunftspflicht im Steuerrecht.

Enteignung) beruhen. Außerdem kann sie auch einem bürgerlich rechtlichen Rechtsgeschäft entspringen, sei es einem Vertrag, sei es einem einseitigen Rechtsgeschäft. Sie kann aber nicht beliebig vereinbart werden, sondern sie entsteht nur in den vom Gesetz selbst angeordneten Fällen [8]). Das Geschäft kann ein solches von Todeswegen (z. B. Testament, Erbvertrag, BGB. §§ 1922, 1937, 1941) oder ein solches unter Lebenden sein (z. B. Fusion zweier AG. ohne Liquidation des Vermögens der aufgelösten AG. nach §§ 305, 306 Abs. 1 HGB.) [9]).

Im allgemeinen ist hier zu bemerken, daß es eine andere Rechtsnachfolge als eine formalrechtliche in den vom Gesetz bestimmten Fällen nicht gibt und daß nur wirtschaftliche Vorgänge nie eine Rechtsnachfolge begründen können [10]). (1 4 301).

Dem gegenüber muß bei der Einzelrechtsnachfolge oder, was das gleiche ist, bei der Teilrechtsnachfolge [11]) jeder zum Vermögen gehörige Gegenstand einzeln übertragen sein. So ist z. B. für den Übergang eines Grundstückes bei der Gesamtrechtsnachfolge keinerlei Eigentumsübertragung nötig, das Grundbuch wird vielmehr im Augenblick der Gesamtrechtsnachfolge unrichtig und muß berichtigt werden; dagegen ist für die Einzelrechtsnachfolge Auflassung und Eintragung im Grundbuch erforderlich.

Die Frage, wann Gesamt- und wann Teilrechtsnachfolge eintritt, läßt sich nicht einheitlich beantworten. Bei den Personenvereinigungen des öffentlichen Rechts fehlen uns allgemeine Vorschriften dieser Art überhaupt, wir müssen hier die Frage von Fall zu Fall untersuchen. So ist zum Beispiel die Reichsbahngesellschaft Gesamtrechtsnachfolgerin des früheren Unternehmens „Deutsche Reichsbahn“. Man hat hier von § 5 des Reichsbahngesetzes auszugehen, welcher bestimmt, daß mit dem der Reichsbahngesellschaft eingeräumten Betriebsrecht alle mit den Reichseisenbahnen und alle mit dem Unternehmen „Deutsche Reichsbahn“ verbundenen Rechte und Pflichten auf die Reichsbahn-Gesellschaft übergehen [12]). Das bedeutet aber nichts anderes, als daß hier Gesamtrechtsnachfolge eingetreten ist.

---

[8]) Auch die Übertragung eines Vermögens als Ganzes kann als Gesamtrechtsnachfolge nicht vereinbart werden. Vgl. Enneccerus, a. a. O., § 133, IV u. RFH. 17, 249 (GrdErwSt.): Umwandlung einer GmbH. in eine AG. keine Gesamtrechtsnachfolge, anders der umgekehrte Fall (GmbHGes. §§ 80 f.) und die Umwandlung einer AG. (HGB. §§ 304 ff.).

[9]) Vgl. Wertpapiersteuer bei Gesellsch.-Verschmelzung und Enneccerus, a. a. O., S. 131.

[10]) In dem obigen Urteil zugrundeliegenden Fall waren sämtliche Aktien und Schiffe einer AG. übergegangen. Der RFH. hat hier keine Gesamtrechtsnachfolge angenommen, da die Übernahme sämtlicher Aktien einer AG. als einer juristischen Person noch keinen Übergang des Gesamtvermögens darstelle. Gerade für diesen Fall haben wir eine positiv rechtliche Ausnahme erhalten, vgl. unten S. 8. Im übrigen bleibt aber der oben wiedergegebene Grundsatz bestehen.

[11]) Der RFH. spricht vielfach von Sonderrechtsnachfolge, z. B. RStBl. 1928, S. 56; Sonderrechtsnachfolge bedeutet das gleiche wie Einzel- oder Teilrechtsnachfolge.

[12]) Vgl. R. F. H. 1 9 223: Übergang von Umsatzsteuerschulden des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn“ auf die Reichsbahngesellschaft.

Bei Eingemeindungen kann die Frage der Gesamtrechtsnachfolge nicht zweifelhaft sein; auch hier beruht sie auf gesetzlicher Anordnung.

Ebenso haben wir in der neueren Gesetzgebung einige Fälle reichsgesetzlich begründeter Gesamtrechtsnachfolge in öffentlichrechtliche Körperschaften. So bestimmt § 6 der ersten Verordnung über den vorläufigen Aufbau des Reichsnährstandes vom 8. Dezember 1933 (RGBl. I 1933 S. 1060): „An die Stelle des deutschen Landwirtschaftsrats, der preuß. Hauptlandwirtschaftskammer und der öffentlich rechtlichen landwirtschaftlichen Berufsvertretungen (Landwirtschaftskammern, Bauernkammern) tritt als deren Rechtsnachfolger der Reichsnährstand“. Ebenso bestimmt § 13 Abs. 1 des Gesetzes über den deutschen Gemeindetag vom 15. Dezember 1933 (RGBl. I. 1933 S. 1065): „Der Landkreistag, der deutsche Landgemeindetag, der preußische Landgemeindetag West, der Verband der preußischen Provinzen und sämtliche angeschlossenen Organisationen einschl. des Lippischen Städtetags werden aufgelöst. Gesamtrechtsnachfolger ist der deutsche Gemeindetag. Die Rechtsnachfolge erstreckt sich auch auf Vermögensgegenstände in treuhänderischem Eigentum“ und in Folgerung der Tatsache, daß es sich um den Übergang öffentlich rechtlicher, also gemeinnütziger Organisationen handelt, ist bestimmt: „Die aus Anlaß der Rechtsnachfolge erforderlichen Rechtsgeschäfte sind frei von Besitzwechselsteuern, Stempelsteuern und Gerichtsgebühren“. Der deutsche Gemeindetag tritt also in die gesamten Aktiva- und Passiva ein, unter anderm übernimmt er die Pensionslast für die Ruhe-Gehälter der früheren Verbände.

Für Erwerbsgesellschaften beantwortet sich die Frage, wann Gesamtrechtsnachfolge eintritt, nach bürgerlichem- und nach Handelsrecht [13]) [14]).

Der Begriff der Rechtsnachfolge im Steuerrecht hat weder im Gesetz noch in der Steuerrechtsliteratur eine Definition gefunden. Er wird dort als bekannt vorausgesetzt. Dagegen finden wir in der Rechtsprechung hin und wieder eine Begriffsbestimmung. So sagt der RFH. in der Entscheidung 35 127 (Rechtsnachfolger im Sinne des § 119 Abs. 2 A. O. ist nur der Gesamtrechtsnachfolger): „Rechtsnachfolge bedeutet den Eintritt in Rechte und Pflichten eines anderen, der dadurch der Rechte und Pflichten ledig wird“. Diese Definition geht zu weit; denn wie später gezeigt wird, paßt sie nicht für die Rechtsnachfolge in ein Unternehmen, hier haften vielmehr Erwerber und Veräußerer nebeneinander. Besser ist die Definition des RFH. 9 316 (Erlassung eines Vollstreckungsbescheids gem. § 3 Steuernachsichtsgesetz nach dem Tode eines Steuerpflichtigen, der Vermögensteile vorsätzlich verschwiegen hat), wo hinsichtlich der Wirkung der Rechtsnachfolge gesagt wird: „Der Erbe und jeder allgemeine andere Rechtsnachfolger setzt die vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit des Vorgängers fort“.

Von den eigentlichen Verwaltungsrechtlern schneidet W. Jellinek die Frage nach der Nachfolge in öffentliche Pflichten usw. an mit der Untersuchung,

---

[13]) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 151.
[14]) Näheres siehe unten S. 38.

ob „ein öffentlich rechtlich Verpflichteter durch einen andern ersetzt werden kann, sei es so, daß die Pflicht auf den andern übergeht, sei es so, daß der andere den Erstverpflichteten vertritt“ [15]).

Man sieht, daß sich im großen und ganzen der Begriff des Rechtsnachfolgers im allgemeinen Verwaltungsrecht mit dem gleichen Begriff im Steuerrecht deckt. Wir stellen aber schon hier fest, daß Stellvertretung keine Rechtsnachfolge bedeutet. Wir müssen also den zweiten Fall, den Jellinek in seine Erläuterung hineinzieht, fortlassen und zum andern sie dahin erweitern, daß man auch den öffentlichrechtlich Berechtigten mit hineinzieht. Denn wie schon aus der Definition des RFH. zu ersehen war, gehen neben den Pflichten auch die Rechte des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Wir können Jellineks Erklärung vielleicht dahin modifizieren: Ein öffentlichrechtlich Verpflichteter oder Berechtigter wird durch einen anderen ersetzt, sodaß die Pflicht oder das Recht auf den andern übergeht.

2. Fälle der Rechtsnachfolge!

Die Frage: Wann liegt Rechtsnachfolge vor? wird in erster Linie aus dem Gesetz zu beantworten sein, und zwar ist der § 106 A. O. von besonderer Bedeutung. Hier werden hintereinander aufgezählt: Rechtsnachfolger, Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer (§ 2018 BGB.), Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und die Bevollmächtigten dieser Person. Aus der unterschiedlichen Aufzählung von Rechtsnachfolger und den andern Personen ergibt sich, daß diese nicht als Rechtsnachfolger anzusehen sind. Der Rechtsnachfolger tritt in den übernommenen Rechtskomplex derart ein, daß dieser sein eigener wird, während die andern genannten Personen in ihrer entsprechenden Tätigkeit stets einem fremden Rechtskomplex gegenüberstehen.

Welche Personen sind nun aber Rechtsnachfolger? Hier wird in erster Linie der Erbe zu nennen sein, bei dem diese Eigenschaft unzweifelhaft feststeht. Vgl. RFH. vom 21. 12. 1927 St. u. W. 28 147 = RStBl. 28 56: „ . . andere Gesamtrechtsnachfolger als die Erben“ [16]). Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Erbe nach § 1922 BGB. immer Gesamtrechtsnachfolger sein wird, im Gegensatz zum Vermächtnisnehmer, der immer Teilrechtsnachfolger ist. Die angeführte Entscheidung deutet aber neben der Anerkennung des Erben als Rechtsnachfolger auch noch an, daß es außer diesem noch eine Reihe von andern Rechtsnachfolgern gibt.

Von diesen andern Rechtsnachfolgern seien an erster Stelle die andern Fälle der Gesamtrechtsnachfolge genannt. Die Beantwortung der Frage, ob bei einem Vermögensübergang Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, richtet sich für Erwerbsgesellschaften in erster Linie nach dem Recht des BGB. des HGB. und

---

[15]) W. Jellinek, a. a. O., S. 194.

[16]) R. F. H. bei der Frage der Einlegung eines Rechtsmittels durch den Sonderrechtsnachfolger auf dem Gebiet des Reichsbewertungsgesetzes.

dessen Nebengesetzen [17]). Wichtig für diese Frage ist die Entscheidung des RFH. 1 7 249 (Umwandlung einer GmbH. in eine AG. löst Gesamtrechtsnachfolge aus), die sagt, daß nicht ohne weiteres Gesamtrechtsnachfolge eintritt, wenn ein Vermögen im ganzen veräußert wird, sondern nur in den gesetzlich ausdrücklich vorgeschriebenen Fällen. So wird Gesamtrechtsnachfolge angenommen im Falle des § 304, HGB., wo das Vermögen einer AG. an den Staat oder an einen Kommunalverband fällt und zwar ohne Liquidation (sogen. Verstaatlichung). Voraussetzung ist, daß das Vermögen der AG. als Ganzes übergeht. Ist dies geschehen, so wird die übernehmende öffentliche Korporation Gesamtrechtsnachfolgerin der AG. mit allen Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge; z. B. brauchen Grundstücke nicht aufgelassen, Forderungen nicht übertragen, Orderpapiere nicht indossiert, Gegenstände nicht übergeben werden usw.

Ein anderer Fall bürgerlich rechtlicher Gesamtrechtsnachfolge ist die Fusion zweier AG. ohne Liquidation des Vermögens der aufgelösten AG. nach §§ 305, 306 Abs. 1 HGB. [18]). Es ist dies der Fall der eigentlichen Fusion, der früher auch allein als Fusion bezeichnet wurde.

Ebenfalls ein Fall gesetzlicher Gesamtrechtsfolge ist die liquidationslose Umwandlung einer AG. in eine GmbH. nach §§ 80, 81 Abs. 1 GmbH. Ges. § 81 Abs. 1 bestimmt, falls den in § 80 aufgestellten Erfordernissen Genüge geleistet ist, daß dann das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft einschl. ihrer Schulden mit der Eintragung der neuen Gesellschaft in das Handelsregister auf diese von rechtswegen übergehe. Dieser Fall unterscheidet sich also von dem vorhergehenden in folgendem: Während bei der Fusion die Gesellschaft, auf welche das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft übergeht, schon besteht, so entsteht hier die GmbH. erst mit der Eintragung. Sie wird erst mit ihrer Entstehung Eigentümerin des Vermögens der aufgelösten Gesellschaft.

Eine ganze Reihe neuer Fälle bürgerlich-rechtlicher Gesamtrechtsnachfolge bringt das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 34 (Reichsgesetzblatt 34 I N. 75 S. 569). Hier heißt es im Paragraph 1: „Eine AG., eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine GmbH. kann in eine OHG., in eine Kommanditgesellschaft oder in der Weise umgewandelt werden, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird“. Wir haben also eine ganze Reihe von neuen Fällen gesetzlicher Gesamtrechtsnachfolge erhalten; denn daraus, daß die Liquidation unterbleiben soll, das Vermögen also ohne Einzelübertragung übergehen soll, ist ohne weiteres auf Gesamtrechtsnachfolge zu schließen; sie ist daher auch in § 4 des Gesetzes ausdrücklich angeordnet. Hier heißt es nämlich: „Mit der Eintragung (der Umwandlung in das Handelsregister) geht das Vermögen der AG. einschließlich der Schulden auf die OHG. über“. Da § 4 aber auch nach § 8 für die Umwandlung einer AG. durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter, nach § 9 für die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer

---

17) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 151.

18) Siehe R. F. H. v. 20. 4. 30 St. u. W. 3 0 848: Übertragung des Vermögens als ganzes ist hier Gesamtrechtsnachfolge.

OHG., nach § 12 für die Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft, nach § 13 für die Umwandlung von Kommanditgesellschaften auf Aktien, und nach § 14 für die Umwandlung von einer GmbH. gilt, so ist in allen diesen Fällen Gesamtrechtsnachfolge anzunehmen.

Dagegen hat der RFH. den Erwerber sämtlicher Aktien einer AG. nicht zu deren Rechtsnachfolger erklärt. Der RFH. stand dabei auf dem Standpunkt, daß bei der Rechtsnatur der AG. als einer juristischen Person der Aktienerwerb keinen Übergang des Gesamtvermögens der Gesellschaft zur Folge habe [19]). Insoweit hat also das eben genannte Gesetz eine Änderung geschaffen.

Die Teilrechtsnachfolge erstreckt sich gegenüber den bisher behandelten Fällen auf einzelne Rechte, z. B. die Forderungs-, Mitgliedschaftsrechte usw., kurz auf das unübersehbare Gebiet aller Rechtsübertragungen; man kann also generell feststellen, daß jede Art von Eigentumsübergang eine Teilrechtsfolge auslöst. Besonders deutlich wird dies beim Übergang von Immobilien, wo Lasten und Berechtigungen auch bei einer Veräußerung auf dem Grundstück stehen bleiben, also auch für und gegen den neuen Erwerber gelten, der somit also Rechtsnachfolger wird. Wenn auch in seiner Wirkung nicht so deutlich, so gilt das Gleiche doch auch beim Übergang von Mobilien. So kann z. B. die Polizei für einen bissigen Hund das Tragen eines Maulkorbs anordnen; diese Verfügung wirkt unzweifelhaft auch gegen jeden folgenden Besitzer des Hundes. In der gleichen Weise bestimmt auch § 8 Abs. 3 St Anp. G.: „Sind bei Herstellung steuerpflichtiger Erzeugnisse mehrere Betriebe beteiligt, so geht die Steuerschuld auf jeden an der Herstellung beteiligten Betriebsinhaber über".

Weiter sei auf dem Gebiet der Teilrechtsnachfolge der Erwerb eines im ganzen veräußerten Unternehmens nach § 116 A. O. genannt. Bei der Umwandlung einer GmbH. in eine AG. wird auch die übernehmende AG. Rechtsnachfolgerin der GmbH., aber abweichend vom umgekehrten Fall nicht Gesamtrechtsnachfolgerin (RFH. 1 7 249). Hierzu kommen noch die Vermögensübernahme nach § 419 BGB., der Erbschaftskauf nach § 2383 BGB., die Haftung des neu eintretenden Gesellschafters in eine OHG. nach § 130 HGB., die Haftung des neu eintretenden Kommanditisten in eine Kommanditgesellschaft nach § 173 HGB. [20]).

19) Vgl. die oben S. 4 zitierte Entscheidung des RFH. 1 4 301 (Obligationensteuer): Zwar ist Anteilsbesitzer einer Ein-Mann AG. kein Rechtsnachfolger der AG., haftet aber unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten für die Obligationensteuer.

20) Näheres siehe unten S. 57 f.

I. Teil:

Die Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand!

Wie bereits oben angedeutet, ist die Rechtsfolge gemäß ihrer Wirkung in zwei Beziehungen von Erheblichkeit: Einmal bildet der Akt der Rechtsnachfolge selbst einen steuerlichen Tatbestand, z. a. ist der Rechtsnachfolger derjenige, der an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt, der also dessen Rechte und Pflichten übernimmt (Rechtsnachfolge in Steuerrechtsverhältnisse).

A. Die Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand wird durch einen Vorgang ausgelöst, der seine Wurzel regelmäßig im Privatrecht hat (z. B. Kauf, Erbfall usw.). Vielfach ist es sogar ein Vorgang, der von den Beteiligten als ein in erster Linie bürgerlich-rechtlicher angesehen wird. Es liegt daher die Frage nahe, ob im Steuerrecht der Begriff der Rechtsnachfolge und der Tatbestand, der sie auslöst, in gleicher Weise zu entwickeln ist, wie der entsprechende Begriff und Tatbestand des bürgerlichen Rechts. Die Frage liegt umso näher, als das Steuerrecht vielfach auf Bestimmungen des Privatrechts einfach verweist; es seien hier nur einige genannt wie z. B. § 2 Abs. 1 Ziffer 1 ErbstG. (Der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis (§§ 2147 BGB.)), Ziffer 3 (Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB.)); ferner auch § 3 Abs. 1 Ziffer 1, 5, § 5, § 9, Abs. 3 ErbschStG., § 1 Abs. 1 a. VermStG., § 120 A. O. u. a. mehr.

Hinzu kommt noch, daß die Steuergesetze Begriffe zuweilen mit Bezeichnungen belegen, die schon in andern Rechtsgebieten, besonders aber im bürgerlichen Recht eine umfassende Erläuterung gefunden haben. Als Beispiel mag hier die Aufzählung der Arten der Kapitalgesellschaften in § 5, Abs. 1, Kap. VStG., ferner in § 1, Abs. 1, Ziffer 1, KörpStG. dienen, die für das bürgerliche Recht in den §§ 178 ff., 320 ff. HGB., im GmbHGes. usw. ausgestaltet wurden.

Schließlich muß man auch bedenken: Die Steuerrechtswissenschaft ist verhältnismäßig jung; sie ist als selbständiger Teil der Rechtswissenschaft erst seit dem Ende des Krieges entwickelt worden. So kommt es, daß unser heutiges Steuerrecht noch verhältnismäßig lückenhaft [21]) ist. Wie sind diese Lücken auszufüllen? Durch direkte Anwendung bürgerlich rechtlicher Bestimmungen, durch Analogie, im Wege der Lückenausfüllung oder wie sonst?

Diese Fragen sind keineswegs mit einem Satz zu beantworten, sondern sie berühren eins der umstrittensten Probleme unserer heutigen Rechtswissen-

---

[21]) Vgl. dazu zum Beispiel Becker in Einleitung zu Blau-Öftering, a. a. O., S. 32; Liebisch, a. a. O., S. 7.

schaft überhaupt, nämlich das des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Privatrecht. Gerade in letzter Zeit ist diese Streitfrage wieder eingehend erörtert worden. Ich verweise hier auf das sehr beachtete Werk von Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht und auf dessen Besprechungen von Becker (in StuW, 34, I, Sp. 299) und Bühler (Nat. Wirtschaft, II. Jahrg., Heft 9). Daneben sei auch auf das in Kommentarform erschienene Werk von Blau-Öftering verwiesen [22]).

Da das Steuerrecht ein Teil des öffentlichen Rechts ist, hängt die Frage des Verhältnisses von Steuerrecht und Privatrecht eng mit der Frage des Verhältnisses von öffentlichem Recht und Privatrecht schlechthin zusammen. Auch heute noch, wo die Einheit des Rechts mehr betont wird als in früherer Zeit, müssen wir an der grundsätzlichen Scheidung von öffentlichem Recht und Privatrecht festhalten. Das ergibt sich zwangsläufig aus dem Wesen des nationalsozialistischen Staates und seiner Zielrichtung, bezw. deren soziologischen Grundhaltung, die diesen trägt.

Demgegenüber fehlt es nun gerade heute nicht an Stimmen, die für die Aufhebung des Unterschiedes zwischen öffentlichem und privatem Recht sprechen. So sagt z. B. Eckhardt [23]): „Fallen muß meines Erachtens radikal der Unterschied zwischen öffentlichem und privatem Recht." Er greift danach zum Beweise einige Rechtsgebiete heraus, wie z. B. das Recht der Arbeit, das Recht der Wirtschaft, das Recht des Bauern, die sich nicht schlechterdings in öffentliches und privates Recht aufspalten lassen. Weiter weist er darauf hin, daß z. B. das Familienrecht und das Bodenrecht, die früher als reines Privatrecht angesehen worden sind, heute als das erkannt werden, was sie wirklich sind, nämlich als öffentliches Recht.

Zuvor sei festgestellt, daß man heute noch nicht den Unterschied zwischen beiden Rechtsgebieten vollständig verwischen darf. Wir besitzen heute noch ein Privatrecht, dessen grundsätzliche Formung in der Zeit des Liberalismus entstanden ist und das sich demgemäß in der Hauptsache nach individualistisch-materialistischen Gesichtspunkten ausrichtet. So sagt z. B. Dölle [24]) sehr treffend: „Das Bürgerliche Gesetzbuch, in den meisten seiner Regeln getragen von dem Wahn, das die Einräumung eines möglichst weiten und möglichst wenig kontrollierten Raumes für die rechtliche Betätigung des Individuums das Optimum des gesellschaftlichen Zusammenspiels ergeben werde . . ."

Allerdings sind schon eine ganze Reihe von Gebieten neu geregelt worden, wie z. B. das Bauernrecht, das Recht der Arbeit usw. Aber das sind gerade die Gebiete, die fälschlich als zum Privatrecht gehörig angesehen worden sind,

---

[22]) Aber auch schon vorher war das Verhältnis von Steuerrecht und Privatrecht Gegenstand eingehendster Erörterungen, deren Ergebnis insgesamt alles andere eher als einheitlich war; so befaßten sich z. B. mit diesem Problem Ball (Steuerrecht u. Privatrecht 1924), Geiler (Steuerrecht u. Privatrecht 1927), Walther Merk (Reichsgericht u. Steuerrecht); diese Aufzählung, die aber keinesfalls den Anspruch der Vollständigkeit erheben kann, mag genügen.

[23]) Eckhardt, a. a. O., S. 23.

[24]) Bürgerliches Recht und Reichserbhofrecht, ein Vortrag, S. 5.

also mit dem eigentlichen Privatrecht nichts zu tun haben. Dem eigentlichen Privatrecht liegen auch heute noch die mehr individualistischen Rechtsregeln zugrunde. Dabei sei aber keineswegs verkannt, daß diese Rechtsregeln heute schon ganz anders angewandt werden können, als im Zeitalter des Liberalismus; denn es ist keineswegs gleichgültig, ob ein und dieselbe Norm unter liberaler oder nationalsozialistischer Betrachtungsweise angewandt wird. In beiden Fällen kann die Rechtsregel, obgleich der Wortlaut der Gleiche bleibt, einen vollkommen anderen Sinn bekommen. Aber das ändert nichts an der Tatsache, daß die betreffende Norm an und für sich den Geist atmet, aus dem heraus sie entstanden ist, nämlich den des Liberalismus. Solange wir also noch ein derartiges Privatrechtssystem haben, ist es nicht möglich, an eine Verschmelzung beider Rechtsgebiete zu denken. Das würde liberalen Rechtsgedanken im öffentlichen Recht Tür und Tor öffnen.

Aber auch dann, wenn wir ein sich nach nationalsozialistischen Ideen ausrichtendes Recht haben, ist m. E. nach auch nicht an eine völlige Verschmelzung beider Rechtsgebiete zu denken; denn gerade der heutige Staat hebt, und zwar im bewußt stärkerem Maße als der liberale, sich und seine Betätigung über die Privatsphäre des Einzelnen heraus, weil er sich als Repräsentant der in der Volksgemeinschaft ruhenden Macht fühlt, wobei zugegeben ist, daß die Privatsphäre des Einzelnen auch immer mehr in den Interessen der Allgemeinheit aufgehen wird. Dabei wird es aber auch künftighin nicht gleich sein, ob z. B. zwei Privatpersonen miteinander einen Vertrag schließen oder eine Privatperson mit dem Staat. Wenn man in dem letzteren Rechtsverhältnis Staat und Privatperson auf eine Stufe stellen wollte, so näherte man sich wieder der liberalen Auffassung des Staates. Der Staat repräsentiert aber die gesamte Volksgemeinschaft, er steht über der Einzelperson; letztere muß sich ihm fügen, sie tritt erst an die zweite Stelle.

Für das Verhältnis der beiden Rechtsgebiete ist hier der Weg, den eins unserer jüngsten Rechtsgebiete, nämlich das bäuerliche Erbhofrecht eingeschlagen hat, bedeutsam. Denn genau wie die Reichsabgabenordnung und die einzelnen Steuergesetze bedient sich „das Reichserbhofgesetz . . . weithin des Begriffsapparates, den das Bürgerliche Gesetzbuch und seine Dogmatik geschaffen hat“ [25]).

Es wird nun von der Seite des Reichserbhofgesetzes klar erkannt, daß es sich bei diesem um die rechtliche Gestaltung einer eigengesetzlichen Lebensgestaltung handelt, die von völlig anderen Grundideen beherrscht ist, als das materialistisch-individualistisch orientierte bürgerliche Recht. Daraus wird für das Erbhofrecht gefolgert, daß die Lösung stets aus dem Grundgedanken dieser konkreten Ordnung selbst zu suchen ist [26]). Durch diese Grundeinstellung wird die Gefahr gebannt, daß die dem bürgerlichen Recht entnommenen Begriffe und Rechtsinstitute bei der Anwendung der Normen des Reichserbhofgesetzes unbesehen so eingesetzt werden, wie sie in ihrem bisherigen Geltungsbereich ge-

25) So Dölle in Bürgerl. Recht u. Reichserbhofgesetz, S. 6.
26) So Dölle, Lehrbuch des Reichserbhofsrecht, 1935, S. 5.

braucht worden sind. So sagt Dölle[27]): „. . . im Zweifel sind die Begriffe und Regeln des BGB. nicht verwendbar, sondern ist die Lösung aus den besonderen Zwecken zu gewinnen, denen die eigengesetzliche Lebensordnung des deutschen Bauern seit dem Inkrafttreten des Reichserbhofgesetzes dient."

Das gilt nicht nur für das Erbhofgesetz, sondern wird auch, wie wir sehen werden, für das Steuerrecht bedeutsam, selbstverständlich im übertragenen Sinne.

Jedes dieser beiden Gebiete führt ein durchaus selbständiges Leben, was natürlich nicht ausschließen darf, daß sie zu einer höheren Einheit hinstreben. Fußen sie doch beide in der einen Grundhaltung, die den Staat trägt, sodaß ideelle Verbindungslinien stets vorhanden sind. Beide sind also nur Teile eines höheren Ganzen, nämlich unseres einheitlichen deutschen Rechts[28]), das wiederum als ein „besonderes wichtiges Glied im Gesamtgefüge der zum Dienst am Volk bestimmten Kräfte und Funktionen" in Betracht kommt. Vgl. etwa Liebert, Gemeinschaft und bürgerliches Recht („Deutsches Recht", 1934, S. 303); sie stehen aber nicht mehr auf dem Boden eines Nebeneinander in ihren Beziehungen zu einander, sondern sie sind als wahre Volks- und Rechtsgenossen verbunden.

Hieraus folgt aber nicht, daß es zwischen diesen Teilen keine Unterschiede geben darf. Im Gegenteil, es wird sich, wie oben bereits gesagt, der Unterschied zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht nicht verwischen lassen. Das beruht auch schon auf dem Wesensunterschied zwischen beiden: Das Privatrecht regelt die Beziehungen zwischen gleichberechtigten Einzelpersönlichkeiten, während an einem öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis der Staat immer als Träger hoheitlicher Gewalt beteiligt ist. Das gilt auch für das Steuerrecht. Die Stellung der Steuerbehörde ist über die Stellung eines einfachen Gläubigers weit hinausgehoben. Das Steuerpflichtverhältnis ist kein Steuerschuldverhältnis, keine Rechtsbeziehung zwischen grundsätzlich Gleichgeordneten, sondern vielmehr ein Abgabengewaltverhältnis[29]). Dieser Unterschied wird sich

[27]) Bürgerliches Recht und Reichserbhof-Gesetz, S. 8.

[28]) Vgl. hierzu Becker in der Einleitung zu Blau-Ofterіng, S. 20; Liebisch, a. a. O., Vorwort.

[29]) Ich verweise hier auf die Tagung der deutschen Staatsrechtslehrer 1926 in Münster, wo die Frage, ob das Steuerpflichtverhältnis ein Steuerschuldverhältnis oder ein Gewaltverhältnis sei, eingehend erörtert wurde. Damals ergab sich eine erhebliche Mehrheit für die erstere Auffassung: So Becker, St. u. W. 24, Sp. 1501 ff., 1514; Friedrichs, AfbR. 42 (1916) S. 29; Hensel in Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer, Bd. 3, S. 77 ff.; Herrnritt in Grundlehren des Verwaltungsrechts, S. 439; Mirbt in Veröffentlichungen deutscher Staatsrechtsl., S. 120; Navaiasky, ebendaselbst S .124, Die letztere Auffassung wurde nur von einigen Wenigen, insbesondere von Bühler vertreten (Verö. d. Staatsr., S. 105 ff.). Die Entwicklung, die unser gesamtes öffentliches Recht in den letzten Jahren genommen hat, hat unbedingt der zweiten Auffassung Recht gegeben. Das ist umso mehr zu begrüßen, als diese Auffassung allein eine reinliche Scheidung des Steuerverhältnisses vom bürgerlichen Schuldverhältnis ermöglicht. Vgl. hierzu auch Bühler, a. a. O., S. 85 ff.

in unserer Zeit eher verstärken, als verwischen[30]): Der steuerheischende Staat und der steuerzahlende Bürger ist weder vor Gericht noch sonst wo gleich[31])[32]).

Nach allem kann schon jetzt gesagt werden, daß eine unmittelbare Anwendung bürgerlichrechtlicher Normen auf stenerrechtliche Tatbestände ausgeschlossen ist. Vielmehr kann es sich in den Fällen, in denen ein Steuergesetz auf bürgerlichrechtliche Bestimmungen verweist, nur darum handeln, daß die bürgerlich-rechtliche Bestimmung als in das Steuerrecht übertragen angewandt wird; hier müssen aber die Fälle unmittelbarer Verweisung auf das bürgerliche Recht ausgenommen werden, wie z. B. §§ 120, Abs. 1 AO. („. . . nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts kraft Gesetzes verpflichtet ist . . .") 328 in der Fassung des Steueranpassungsgesetzes (Einwendungen nach §§ 772 bis 774 ZPO.). Damit ist aber die praktisch bedeutend wichtigere Frage noch nicht gelöst, ob, wenn ein Steuergesetz auf einen bürgerlich-rechtlich geregelten Tatbestand verweist, das betreffende bürgerlich-rechtliche Institut unverändert in seiner privatrechtlichen Ausgestaltung, wenn auch übertragen, in das Steuerrecht übernommen werden kann, oder ist gar, wenn das Steuerrecht schweigt, im Einzelfall nach den Regeln des bürgerlichen Rechts zu verfahren? Meines Erachtens ist das nicht zulässig.

Wir müssen bei Beantwortung dieser Fragen davon ausgehen, daß das öffentliche Recht selbständig ist und aus seinen eigenen Bedürfnissen heraus entwickelt werden muß. Das gilt nicht nur auch, sondern gerade für das Steuerrecht; das ergibt sich nicht zum wenigsten daraus, daß es einen ganz bestimmten öffentlichen Zweck verfolgt: Das Steuerrecht gibt die Handhabe zur Aufbringung der Mittel, deren unsere Volksgemeinschaft bedarf, um leben zu können. Diese Erkenntnis muß wohl oder übel auch bei der wissenschaftlichen Auslegung des Steuerrechts eine Rolle spielen[33]). Vgl. hierzu auch in der Definition der Steuern (§ 1 Abs. 1 AO.): „. . . Zur Erzielung von Einkünften . . ." und dazu die Auslegungsvorschrift des § 1 Abs. 2 StAnpGes.: „. . . dabei sind . . . Zweck . . . der Steuergesetze . . . zu berücksichtigen".

Man muß daher gerade das Steuerrecht aus den ihm immanenten Triebkräften zu deuten suchen. Diese Notwendigkeit steht heute fest. Ihr kann sich auch Liebisch nicht verschließen, obwohl sein Werk bewußte Annäherung an das Privatrecht sucht. So sagt er[34]): „In der wissenschaftlichen Erkenntnis des Steuerrechts steht heute seine Selbständigkeit und Eigengesetz-

---

30) Vgl. Bühler in Nat. Wirtschaft, Jahrgang 2, Heft 9.

31) So Kempf in „Nationalsozialistisches Steuerrecht".

32) Diesen Unterschied läßt Liebisch, a. a. O., nicht genügend klar in Erscheinung treten, was schon aus dem Vorwort hervorgeht, in dem er sagt, daß kaum ein anderer Zweig des öffentlichen Rechts so geeignet sei, die Berührungspunkte mit dem Privatrecht aufzudecken, als gerade das Steuerrecht.

33) So auch RGZ. 47, 343 (Ausfertigung von Schriftstücken im Sinne des Stempelsteuergesetzes von 1895), 84, 17 (Aktien-Ausgabebesteuerung bei verschleierter Sachgründung einer A.-G.), 86, 167 (StempStG. 1909), 88, 227 (ReichsstempG. v 1913); das RG. spricht hier vom „Grundsatz der Finanzbeschaffung". A. A. Lion in Viertelj.-Schr. für Steuer- und Finanzrecht, S. 144.

34) A. a. O., S. 164.

lichkeit fest; das Steuerrecht ist ein Teil des öffentlichen Rechts von betont eigener Prägung.“ Wir können uns hier mit der Wiedergabe von Liebisch begnügen, da dieser von den bekannten Steuerrechtlern wohl am stärksten privatrechtlichen Vorstellungen nachgibt.

Wenn man diese Ansicht konsequent weiter verfolgt, so muß man zu folgenden drei Arten der Lückenausfüllung gelangen:

a) in erster Linie mit Hilfe von Grundsätzen aus dem fraglichen Steuergesetz selbst,
b) wenn das nicht möglich ist, durch Anwendung von Rechtssätzen aus verwandten Steuergesetzen, oder aus dem allgemeinen Teil des Steuerrechts, aus der AO.;
c) sollte auch das nicht zum Ziele führen, so wird man die Lücke aus dem Wesen und den Eigentümlichkeiten des Steuerrechts und darüber hinaus des öffentlichen Rechts überhaupt auszufüllen haben.

Man wird gerade im letzten Fall zuweilen die Erfahrung machen, daß die in dieser Weise gefundene Rechtsregel mit einer im bürgerlichen Recht sich vorfindenden scheinbar übereinstimmt. In Wahrheit ist dies aber nichts weiter als ein bloßer Zufall, daß das bürgerliche Recht, das von ganz andern Vorstellungen und Wertungen ausgeht als das öffentliche Recht, zu dem gleichen Ergebnis gelangt ist. Natürlich gibt es auch gewisse allgemeine Rechtsgedanken, die beiden Rechtsgebieten gemeinsam sind und in beiden in gleicher Weise gelten. Dabei handelt es sich aber niemals — dem Wesen der Sache nach — um gleiche Behandlung konkreter Fälle, sondern um große allgemeine Grundsätze, wie z. B. den von Treu und Glauben, Sittenwidrigkeit, Verjährung usw. (Vgl. Friedrichs, Der allgemeine Teil des Rechts).

Das sind auch die Richtlinien, die uns leiten sollen, wenn wir Normen und Begriffe des bürgerlichen Rechts, die wir in Steuergesetzen finden, im Steuerrecht anwenden. Die Berechtigung hierzu erhalten wir ohne weiteres, wenn wir sehen, auf welche Weise diese Bestimmungen in die Steuergesetze gekommen sind. So sagt Becker, der doch an der Gestaltung unseres heutigen Steuerrechts maßgeblich beteiligt ist, in einem Vortrag auf dem deutschen Juristentag 1934 in Leipzig (abgedruckt in Deutsche Juristenzeitung 1934, Heft 18, Spalte 1107): „Solche Beziehungen (zwischen Steuerrecht und Privatrecht) entstehen erst dadurch, daß die einzelnen Steuergesetze bei Abgrenzung eines eine Steuerpflicht ordnenden Sachverhalts an bürgerlich-rechtliche Tatbestände anknüpfen, oder Begriffe, die uns aus dem Bürgerlichen Recht geläufig sind, verwenden. Das ist aber nicht notwendig, oft nicht einmal zweckmäßig; meist ist es nur ein Notbehelf, zu dem gegriffen wurde, weil es noch an besonderen steuerrechtlichen Begriffen fehlt, die das regeln, was das Gesetz wirklich treffen will“. Der Gesetzgeber hat demnach gewollt, daß diese Bestimmungen und Begriffe noch die im Steuerrecht notwendige steuerrechtliche Prägung erhalten.

Demnach haben wir sowohl bei der Ausfüllung von Lücken, wie auch bei der Erläuterung und Anwendung bürgerlich-rechtlicher Bestimmungen und Begriffe, die sich in Steuergesetzen finden, nach der von uns vorgeschlagenen Lösung zu verfahren.

Aus den hier dargelegten Gründen kann man auch niemals Lücken im Steuerrecht durch entsprechende Anwendung der betreffenden bürgerlich-rechtlichen Vorschriften, also mittels Analogie ausfüllen. Man darf, wie gesagt, nur gegebenenfalls den Wortlaut der bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen übernehmen, wann er zufällig das, was steuerrechtlich rechtens ist, am klarsten ausdrückt. Analogie ist nur möglich, wenn die Tatbestände einander verwandt sind und sich nur im unwesentlichen voneinander unterscheiden. Ein Tatbestand, der seine Wurzel im öffentlichen Recht hat, ist aber so wesensverschieden von einem Tatbestand, der seine Wurzel im Privatrecht hat, daß die Voraussetzungen für analoge Anwendung einfach nicht gegeben sind.

Auch L i e b i s c h (a. a. O., S. 12) kommt zu einer Ablehnung der Analogie, aber aus dem genau entgegengesetzten Grunde. Er geht richtiger Weise davon aus, daß Verschiedenheit der Tatbestände unerläßliche Voraussetzung der Analogie sei. Wenn er aber dann unter Hinweis darauf, daß gewisse Fälle zwar nicht im Steuerrecht, wohl aber im bürgerlichen Recht eine Regelung gefunden haben, erklärt, analoge Anwendung sei unzulässig, weil „die Tatbestände vollkommen gleich seien", so können wir dieser Ansicht nicht folgen. Bürgerlichrechtliche und steuerrechtliche Tatbestände sind, wie wir gesehen haben, von der Wurzel aus schon so verschieden, daß die Gleichheit nur scheinbar ist, in Wirklichkeit also garnicht besteht. Aus diesen Gründen müssen wir die Beweisführung von L i e b i s c h ablehnen.

Diese Auffassung des Verhältnisses von öffentlichem und bürgerlichem Recht scheint dahin führen zu müssen, daß sich die Kluft zwischen beiden ständig vertieft. Das wäre unzweifelhaft aus den verschiedensten Gründen zu bedauern und würde auch nicht der Grundhaltung des neuen Staates, der Einheit des Rechtes als erstrebenswertes Ziel erfaßt, entsprechen. Es wird gerade heute der Ruf nach einem jedermann verständlichen Volksrecht erhoben. Der rechtsuchende Laie wird es aber nie verstehen können, wenn es in einem Staate Rechtssätze gibt, die einander zu widersprechen scheinen. Deshalb ist Einheitlichkeit im Recht nötig und muß unbedingt angestrebt werden.

Man darf hier aber nicht so vorgehen wie L i e b i s c h (a. a. O., S. 164), der verlangt, daß man prüfen m u ß, ob das bürgerliche Recht den Tatbestand regelt; wenn die bürgerlichrechtliche Regelung auch im Steuerrecht brauchbar erscheine, so m ü s s e sie angewandt werden. L i e b i s c h will also mit andern Worten die übereinstimmende Wertung wirtschaftlicher Vorgänge im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht dadurch erreichen, daß er eine Vermutung dahin aufstellt, daß, falls ein Vorgang, der im Steuerrecht noch nicht, im Bürgerlichen Recht bereits geregelt ist, die bürgerlichrechtliche Regelung auch die im Steuerrecht geltende ist.

Es ist zuzugeben, daß das bürgerliche Recht mehr durchdacht und logisch und dogmatisch viel weiter durchgebildet ist als das Steuerrecht. Diese Tatsache allein kann aber die Inanspruchnahme eines Primats dieser Art für das bürgerliche Recht nicht begründen. Diese Auffassung wäre vielleicht in einem Staat vertretbar, dessen Leben sich nach individualistischen Prinzipien, von denen

bekanntlich das bürgerliche Recht auch heute noch in großem Umfange getragen ist, ausrichtet. Dagegen denkt aber der neue Staat in seiner Betätigung gemeinschaft bezogen und verlangt das auch von der wirtschaftlichen Betätigung seiner Bürger. Man könnte also heute mit besserem Grunde die Auffassung vertreten, daß sich das bürgerliche Recht in den Fällen, wo es keine ausdrückliche Regelung trifft, (denn auch das bürgerliche Recht ist lückenhaft) an der öffentlich-rechtlichen Regelung eines ähnlichen Tatbestandes orientiert. Denn das öffentliche Recht und in Sonderheit das Steuerrecht denkt in seiner Grundhaltung gemeinschaftsbezogen. Wenn nun Liebisch (a. a. O., Vorwort) sagt, die Zeit sei bei dem Umbruch unseres Rechts gerade heute besonders günstig, eine möglichst große Vereinheitlichung der Rechtsgebiete des öffentlichen und privaten Rechts herbeizuführen, so muß ihm zugestimmt werden; aber der Weg, den er dabei einschlägt, scheint nicht der Richtige zu sein. Er sucht nämlich die Vereinheitlichung zum größten Teil (einzige Ausnahme, S. 42) auf Kosten des öffentlichen Rechts herbeizuführen. Dabei wird gerade bei dem heutigen Umbruch unseres Rechtes das Privatrecht mehr zu nehmen als zu geben haben. Es ist geradezu einzigartig, welche Vorarbeiten hier das Steuerrecht der Erfüllung der heutigen Rechtsforderungen geleistet hat. Wir können uns hier mit einem Verweis auf die Ergebnisse, zu denen Becker[35]) kommt, begnügen.

Hinzu kommt noch, daß Liebisch die Vorteile, die ein übermäßiges Hereintragen bürgerlichrechtlicher Normen und Begriffe ins Steuerrecht bringt, doch wohl etwas überschätzt. Wenn er a. a. O., S. 14 die schnellere Übersicht preist, die die Verwendung privatrechtlicher Institute im Steuerrecht mit sich bringt, so ist dies doch immer nur cum grano salis zu verstehen. Man denke doch, welche Unklarheit zuweilen im Privatrecht, gerade weil es das „durchdachtere“ ist, herrscht; es sei hier nur z. B. der Fusionsbegriff im Handelsrecht genannt.

Neben dem oben gezeigten grundsätzlichen Fehler, den Liebisch macht, erkennt er aber die Selbständigkeit des Steuerrechts an (a. a. O., S. 15: Die Ausscheidung von Steuerfällen, die keine Berührung mit dem Privatrecht haben). Er leugnet auch nicht die Berechtigung einer privatrechtsfreien Sphäre im Steuerrecht, läßt hier aber eine klare Scheidung vermissen. In dieser Beziehung bringt Bühler[36]) eine sehr klare Trennung: Soweit bürgerliches Recht bei Feststellung des steuerlichen Tatbestandes eine Rolle spielt“, sei der Steuerbehörde Selbständigkeit in seiner Anwendung zu lassen. Sonst würde die Gefahr nahe liegen, daß die Parteien mit Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zum Zwecke der Steuerumgehung Mißbrauch treiben würden. Zweifellos wird, worauf Bühler nachdrücklich hinweist, die

[35]) In Deutsche Juristenzeitung 1934, Heft 18, Sp. 1101, Anm. 1: „Noch vor kurzem habe ich dargelegt, daß die als Wendepunkt des deutschen Rechtslebens begrüßten Vorschriften des Erbhofgesetzes, die auf den Grund und Zweck des Gesetzes abstellen, für das Steuerrecht durch § 4 AO. (a. F.) längst verwirklicht seien . . .“; s. auch Einleitg. zu Blau-Oftering, S. 22 u. a. m.

[36]) In Nat. Wirtsch., II, Heft 9, S. 315.

Praxis der Steuerbehörden die Zahl der Abweichungen noch vermehren. Bei der Ausgestaltung des Steuerrechtsverhältnisses selbst trennt Bühler in das materielle Steuerschuldverhältnis und in die formellen Pflichten, d. h. die Festsetzung und Durchsetzung des Steueranspruchs. Das materielle Steuerschuldverhältnis mag Verwandtschaft mit dem Privatrecht aufweisen, man darf hier vielleicht versuchen, allgemeine Rechtsgedanken, die sich im Privatrecht schon formuliert finden, in größerem Umfange im Steuerrecht anzuwenden, hat dabei aber nach der von uns aufgestellten Regel zu verfahren. Die Durchsetzung und Festsetzung des Steueranspruchs ist aber dem Steuerrecht derart eigentümlich, daß es geradezu das Wesen des Steuerpflichtverhältnisses ausmacht. In dieser Beziehung wird das Privatrecht wohl kaum irgendwo einen im Steuerrecht brauchbaren allgemeinen Rechtsgedanken formuliert haben.

B. Die Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand in den einzelnen Steuergesetzen.

Hier scheiden zunächst alle jenen Fälle aus, in denen ein Steuergesetz die Steuer an einen Tatbestand knüpft, der bürgerlichrechtlich gesehen eine Rechtsnachfolge, vor allem eine Einzelrechtsnachfolge, darstellt, der aber nicht in seinem rechtlichen, sondern nach seinem wirtschaftlichen Gehalt für die Steuer maßgebend ist. So stellt der Einkommensbezug, etwa die Lohnzahlung, Dividenden-Ausschüttung, Mietszahlung usw. immer auch eine Einzelrechtsnachfolge dar, aber steuerrechtlich interessiert hier nur der wirtschaftliche Vorgang, das Zufließen eines Wirtschaftsgutes. Ebenso bedeutet auch die Leistung bei der Umsatzsteuer meist eine Rechtsnachfolge; aber steuerlich kommt es nicht auf den rechtlichen Gehalt an, sondern allgemein auf den wirtschaftlichen Vorgang, den Umsatz.

Dagegen gibt es eine Reihe von Fällen, in denen die rechtliche Seite eines Tatbestandes erheblich ist; diese sollen in folgendem einzeln untersucht werden.

1. Das Erbschaftssteuergesetz.

Nach dem Erbschaftssteuergesetz sind eine Reihe von Fällen der Rechtsnachfolge zugleich steuerbare Tatbestände.

Das genannte Gesetz knüpft in besonderem Maße an Normen des bürgerl. Rechts an. Alle Tatbestände, die es für steuerbar erklärt, sind auf dem Boden des bürgerl. Rechts entstanden. So sagt auch der RFH. (Kart. A. O. § 4 R. 77) einmal: Es „darf . . . nicht verkannt werden, daß das Erbschaftssteuerrecht auf das bürgerl. Recht zurückgeht und daß daher seinen steuerrechtlichen Bestimmungen vielfach Rechtsbegriffe des bürgerl. Rechts zugrunde liegen". Aber da das bürgerliche Recht hier bei Feststellung des steuerrechtl. Tatbestandes eine Rolle spielt, müssen wir, wie wir oben gesehen haben, den Behörden in seiner An-

wendung freie Hand lassen und ihnen im gegebenen Fall auch Abwandlungen gestatten. Die Herübernahme bürgerlichrechtlicher Begriffe in das Erbschaftssteuerrecht hindert also nicht, auch im Erbschaftssteuerrecht bis zu einem gewissen Grade die wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greifen zu lassen [37]).

Die oben angeführte Entscheidung des RFH. fährt dann fort: „Das zwingt dazu, den § 4 A. O. (= § 9 A. O. 1931 = § 1 Abs. 2 StAnpGes.) im Erbschaftssteuergesetz dann keine Anwendung finden zu lassen, wenn sich aus den einzelnen Vorschriften ergibt, daß die Steuerpflicht ausschließl. nach den Rechtsbegriffen des bürgerlichen Rechts beurteilt werden soll“. Demnach würde also die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Anwendung finden auf § 2 Abs. 1 Ziff. 1, 3; § 3 Abs. 1 Ziff. 1, kurz auf jede Vorschrift, in der ausdrücklich Bestimmungen des bürgerlichen Rechts angeführt und dadurch in das Steuerrecht überführt werden.

Liebisch (a. a. O., S. 193) entnimmt nun aus der oben angeführten Entscheidung, daß es keine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinn gäbe, die Begriffe Vermächtnis, Pflichtteil, Vor- und Nacherbfolge, Erbverzicht u. a. m. seien im ausschließl. bürgerlich-rechtl. Sinn zu verstehen. Diese Behauptung geht doch wohl etwas zu weit; wäre sie richtig, so würde der einigen Bestimmungen beigefügte Zusatz „im Sinne des bürgerl. Rechts“ (z. B. § 3 Abs. 1 Ziff. 1) oder die Anführung der §§ in § 2 Abs. 1 Ziff. 1 u. 3 überflüssig sein.

Wir müssen aus diesem Grunde Liebisch's Meinung ablehnen und nur die Begriffe und Bestimmungen ausschl. nach bürgerlichrechtlichen Gesichtspunkten auslegen, in denen der Gesetzgeber selbst die enge Anlehnung an das bürgerliche Recht fordert. In den übrigen Fällen müssen wir aber Tatbestände, die auch im Bürgerlichen Recht geregelt sind, allein nach Sinn und Zweck der Steuergesetze anwenden; hier werden wir freilich oft finden, daß die Erläuterung, die das bürgerliche Recht dem fraglichen Begriff gegeben hat, auch die für das Steuerrecht beste ist.

Das Erbschaftssteuergesetz zählt in seinem § 2 erschöpfend auf, was i. S. der Erbschaftssteuer als Erwerb von Todeswegen anzusehen ist, ohne Rücksicht darauf, ob nach anderen Gesetzen, insbesondere nach dem BGB. in solchen Fällen von Erwerb von Todeswegen gesprochen werden darf.

§ 2 geht weiter als § 1369 BGB. wonach als Erwerb von Todeswegen nur der Erwerb durch Erbfolge, Vermächtnis oder Pflichtteil gilt. Andere als die im § 2 genannten Erwerbsfälle von Todeswegen unterliegen der Erbschaftssteuer nicht; so z. B. nicht der Erwerb, den der Nichtpflichtteilberechtigte auf Grund eines Vergleichs mit dem Erben tätigt [38]). Man darf also nicht allgemein den Satz aufstellen: Jeder durch den Tod einer Person bei einer anderen Person

---

[37]) Liebisch erkennt dies nicht; so sagt er: „Es muß gerade im Rahmen einer Steuerart (Erbschaftssteuer), deren Tatbestände sich eng an das bürgerl. Recht anlehnen, unterlassen werden, mit solchen Mitteln eine künstl. Spaltung der beiden Rechtsgebiete herbeizuführen.“

[38]) So Finger, a. a. O., zu § 2.

eintretende Vermögensvorteil unterliegt der Erbschaftssteuer, sondern man hat sich, wie gesagt, genau an die in § 2 aufgezählten zu halten.

Wer kann Erbe sein? Da die Erbschaftssteuer den Vermögenszuwachs besteuern will, und zwar in der Hand des Berechtigten, der Berechtigte aber durch das bürgerliche Recht bestimmt wird, so ist kein Grund dafür einzusehen, warum das Steuerrecht den Verpflichteten anders auswählen sollte, als das bürgerliche Rcht den Berechtigten; dies entspricht vielmehr dem Sinn der Erbschaftssteuer.

So kann neben den natürlichen Personen auch eine Rechtsperson der steuerverpflichtete Erbe sein, jedenfalls wenn sie zur Zeit des Erbanfalls bereits besteht. So kann eine Stiftung Erbe sein, und dies sogar dann, wenn das Stiftungsgeschäft erst auf Grund des Erbfalls wirksam wird[39]. Das gleiche gilt von dem einer juristischen Person verwandten Institut der OHG., dagegen nicht von einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder von einem nicht rechtsfähigen Verein. Bei letzterem sind vielmehr die einzelnen Mitglieder die Erben. Man spricht hier wohl von einer beschränkten, halben Rechtsfähigkeit[40]. Steuerrechtlich ist das nicht etwa bedeutungslos. Wenn z. B. an Stelle der Mitglieder die Gesellschaft haften würde, so könnte unter Umständen die Steuer nach einem höheren Satze erhoben werden; das wäre der Fall, wenn die Mitglieder mit dem Erblasser verwandt wären. Diese Verwandtschaft wäre aber, wenn die Gesellschaft die Steuer zu zahlen hätte, bedeutungslos.

In allen diesen Fällen liegt bürgerlichrechtlich eine Einzelrechtsnachfolge vor; aber nicht als solche ist der betreffende Vorgang steuerlicher Tatbestand, sondern mit seinem wirtschaftlichen Inhalt, der Bereicherung des Bedachten usw. Ebenso liegt es bei der Schenkung unter Lebenden (§ 3) und bei der Zweckzuwendung (§ 4); nicht die Rechtsform der Einzelrechtsnachfolge interessiert. sondern die wirtschaftliche Vermögensverschiebung[41].

In § 23 Abs. 2 haben wir eine bemerkenswerte Abweichung des Steuerrechts vom BGB.: Die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gelten für die Erbschaftssteuer als nicht erloschen. Eine weitere Abweichung haben wir in § 7 Abs. 1, wonach der Vorerbe als Erbe gilt. Tritt eine Nacherbfolge ein, so haben die Nacherben den Erwerb als vom Vorerben stammend, zu versteuern; sie können aber auch beantragen, der Besteuerung ihr Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen (§ 7 Abs. 2). Durch diesen Antrag kann erreicht werden, daß die Erbschaftssteuer für beide Vermögensmassen (Nach-Erbschaft u. eigenes Vermögen des Vorerben) getrennt berechnet werden.

Was die Haftung für die Erbschaftssteuer angeht, so beschränkt sie § 16 grundsätzlich auf den Nachlaß, und zwar haften mehrere Erben als Gesamt-

39) Vgl. Finger, a. a. O., zu § 2, S. 32.

40) So Bühler, a. a. O., S. 162.

41) So RFH. 10, 240: Unter Zuwendung ist nicht nur eine bürgerlichrechtl. gültige Zuwendung zu verstehen, sondern auch eine rein wirtschaftliche; entscheidend ist, ob ein Übergang von Vermögenswerten stattfindet.

schuldner [42]). Hierbei ist zu beachten, daß auch der nichtsteuerpflichtige Erbe zu den Erben gehört, die die in § 15 Abs. 3 festgesetzte Haftung trifft [43]). Das Gesetz hat in § 15 Abs. 3 eine dreifache Haftung begründet: Eine Haftung des eigentlichen Steuerschuldners, dann eine Haftung des Nachlasses und weiter noch eine Haftung der Erben für fremde Steuerschuld. Die persönliche Haftung des Erben beruht im letzten Grunde auf dem Gedanken, daß die Erbschaftsteuer aus der Masse entnommen werden soll, deren persönlicher Repräsentant der Erbe ist; so erklärt sich auch die Beschränkung: „des aus der Erbschaft empfangenen“ in § 15 Abs. 3. Dagegen haftet der Erbe nicht für die Steuerschuld dessen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden (z. B. einer Versicherung) mit dem Tode des Erblassers unmittelbar von einem Dritten einen Vermögensvorteil erworben hat. Das Erworbene muß aus der Masse entnommen sein, um für die Erschaftssteuer zu haften (RFH. 24 135).

Der Nachlaß gilt als mit dem Tode des Erblassers angefallen, auch wenn er unter einer Nachlaßverwaltung gestellt worden ist (RFH. 4 30). Ebenso entsteht die Erbschaftssteuerschuld bereits mit dem Tode des Erblassers (§ 14 Abs. 1 Ziff. 1). Wird die Erbschaft aber später wirksam ausgeschlagen, so fällt die Steuerschuld weg (§ 4 Abs. 2 StAnpGes.).

Miterben haften, wie gesagt, vor Teilung des Nachlasses als Gesamtschuldner. So kann z. B. ein einzelner Miterbe auf Abgabe einer Steuererklärung in Anspruch genommen werden (RFH. 7 291).

2. Das Kapitalverkehrssteuergesetz!

Hier interessiert als einziger Fall die Fusion, die nach § 2 Ziff. 1 (n. F.) der Gesellschaftssteuer unterliegt (der alte Aktionär gibt seine Aktie für eine Aktie der neuentstandenen Gesellschaft hin, wird somit zum ersten Erwerber von Gesellschaftsrechten) [44]).

Handelt es sich um Verwertungsaktien, die noch nicht begeben waren, so werden die Aktionäre der aufgenommenen Gesellschaft in gleicher Weise Ersterwerber, wie bei dem Erwerb von Aktien aus einer Kapitalerhöhung. Sollten die Akten allerdings schon begeben sein und der aufnehmenden Gesellschaft von ihren Aktionären nur wieder zur Verfügung gestellt werden, so löst die Weitergabe dieser Aktien an die Aktionäre nicht von neuem die Gesellschaftssteuerpflicht aus [45]).

Neben der Gesellschaftssteuer löst die Fusion auch Börsenumsatzsteuer aus (§ 18 Abs. 2 n. F.): Als Anschaffungsgeschäfte gelten auch Geschäfte, die

[42]) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 150.

[43]) RFH. 22, 67: Haftung eines nichtsteuerpflichtigen Erben für die Erbschaftssteuer der steuerpflichtigen Erben.

[44]) So Kluckhohn, a. a. O., zu § 2, Anm. 6.

[45]) KartKVStG., § 6, zu a) N. 18: Gibt eine AG., mit der eine andere verschmolzen wird, den Aktionären dieser anderen Gesellschaft als Entgelt Aktien, die ihre eigenen Aktionäre zur Verfügung gestellt haben, so ist § 6 zu a (a. F.) nicht anwendbar.

das Einbringen von Wertpapieren in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Personenvereinigung zum Gegenstand haben [46]).

3. Das Grunderwerbsteuergesetz.

In diesem Zusammenhang ist auch das Grunderwerbsteuergesetz zu erwähnen, was den Eigentumsübergang an inländischen Grundstücken versteuert; es ist also der Akt der Rechtsnachfolge in ein Grundstück steuerbarer Tatbestand. Da sich im allgemeinen dieser Vorgang im Rahmen eines bürgerlichrechtlichen Eigentumswechsels vollzieht, ist dieser auch Hauptsteuertatbestand (§§ 1, 4). Insoweit ist, wie der RFH. 13, 120 (Grunderwerbsteuer) ausdrücklich feststellt, die Steuerpflicht nicht von der Tatsache einer dem rechtlichen Eigentum tatsächlich gleichstehenden wirtschaftlichen Nutzung abhängig. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen; der Gesetzgeber hat aber eingesehen, daß mit dieser im formalen bürgerlichen Recht fußenden Bestimmung in der Praxis nicht auszukommen ist, und hat daher einige „Ersatzsteuertatbestände“ [47]) in den §§ 3, 5 und 6 geschaffen, die Steuerumgehungen verhüten sollen. Hier hat der RFH. auch wirtschaftlichen Gesichtspunkten in weitem Umfange Raum gegeben [48]). Die §§ 3, 5 und 6 und ihre Auslegung beseitigen also die Gefahren, die eine enge bürgerlichrechtliche Auslegung der §§ 1 und 4 mit sich bringt.

Erwähnt sei hier zunächst, daß aber Treuhandübertragungen, trotzdem sie wirtschaftlich keinen Grundeigentumswechsel darstellen, Grunderwerbsteuerpflichtig sind (RFH. in St. u. W. 30 375). Die Rechtsprechung des RFH. ist in diesem Punkt wegen der Hervorkehrung der rechtsförmlichen Betrachtungsweise heftig angegriffen worden [49]).

Unter § 1 GrEStG. fallen auch die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, soweit sie das Eigentum an Grundstücken berühren [50]). Für die Erbschaft ist in § 8 Abs. 1 eine Ausnahme geschaffen worden. Dagegen ist die Veräußerung eines Miterbenanteils am Nachlaß steuerpflichtig. Ebenso löst die Fusion zweier AG., soweit Grundstücke übergehen, Grunderwerbsteuerpflicht aus (RFH. 12 209: Grunderwerbsteuerpflicht bei Fusion).

Für die Steuer haften Veräußerer und Erwerber als Gesamtschuldner (§ 20), also Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger.

4. Mit der Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand befaßt sich auch das **Gesetz über Steuererleichterungen** bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 1934 (RGBl. 34 I Nr. 75 S. 572),

---

46) Vgl. Kluckhohn, a. a. O. zu § 18, Anm. 10.
47) So Liebisch, a. a. O., S. 145.
48) Vgl. Boethke, St. u. W. 28 I. Sp. 1204 f., Ott St. u. W. 30 I. Sp. 464 ff.
49) Liebisch, a. a. O., S. 146 f.
50) Vgl. Hagelberg-Crämer, a. a. O., S. 36.

denn dieses Gesetz gewährt in seinem § 1 für eine Anzahl von Rechtsnachfolgetatbeständen, nämlich für die Fälle des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 1934 (siehe S. . . .) eine Reihe von Steuererleichterungen und zwar insbesondere hinsichtlich der obenbehandelten Steuern.

Den Umfang der Steuererleichterungen und den Kreis der steuerbegünstigten Rechtsvorgänge im einzelnen bestimmen die gemäß § 5 erlassenen Durchführungsbestimmungen.

Von besonderer Bedeutung ist § 8 der ersten DVO., der eine bemerkenswerte Einschränkung macht; die Steuerermäßigungen im Sinne des obengenannten Gesetzes gelten nur bei der Umwandlung in solche Personengesellschaften, die aus natürlichen Personen bestehen. Sollten innerhalb von 2 Jahren seit der Umwandlung die Gesellschaftsrechte eines Gesellschafters auf eine juristische Person übertragen werden oder eine juristische Person als Gesellschafter beitreten, so entsteht noch nachträglich die Steuerschuld. Diese Einschränkung ist aus dem Grunde, aus dem das Gesetz geschaffen wurde, heraus zu verstehen: Das Gesetz bezweckt die erleichterte Auflösung der die schöpferische Initiative hemmenden und vielfach sogar ausschließenden Kapitalgesellschaften und deren Umwandlung in einzelne kleinere „persönliche“ Unternehmen, in denen Unternehmergeist und Unternehmerverantwortlichkeit herrschen. Dieser Zweck ist aber dann schon wieder in Gefahr, wenn juristische Personen bestimmenden Einfluß auf das Unternehmen ausüben.

Nach § 2 der ersten DVO. wird die Gesellschaftssteuer bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft nicht erhoben. Gehen bei diesem Akt Grnudstücke auf letztere über, so wird Grunderwerbssteuer nur insoweit erhoben, als die einzelnen Gesellschafter am Vermögen der Personalgesellschaft in einem höheren Verhältnis beteiligt sind, als sie am Stichtag an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Das mag an folgendem Beispiel erläutert werden: Eine AG. besteht aus drei Aktionären, die in gleicher Höhe beteiligt sind. Sie soll in eine OHG. umgewandelt werden. Ein Gesellschafter ist hiermit aber nicht einverstanden und wird von den andern beiden Gesellschaftern ausgezahlt. Mit diesem Akt wächst diesen beiden der Anteil des austretenden Gesellschafters am Vermögen der OHG. zu. Sie sind also in einem höheren Verhältnis an der OHG. beteiligt, als sie an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Hat die Kapitalgesellschaft Grundstücke gehabt, so sind sie auch an diesen Grundstücken um 50 % beteiligt. Für dieses Mehr haben sie aber Grunderwerbssteuer zu entrichten.

Nach § 5 der ersten DVO. tritt Umsatzsteuerfreiheit ein, wenn bei der Auflösung oder Umwandlung einer Kapitalgesellschaft ihr Vermögen auf die einzelnen Gesellschafter oder auf eine Personalgesellschaft übertragen wird.

Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer werden nur zu einem Drittel erhoben, wenn bei der Umwandlung und Auflösung einer Kapitalgesellschaft Gegenstände, die mindestens mit dem Ende des Steuerabschnitts 1933 zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört haben, in das Betriebsvermögen eines Gesellschafters oder einer Personalgesellschaft, die aus Gesell-

schaftern der früheren Kapitalgesellschaft gebildet wird, übernommen werden. Wenn in diesem Falle Grundstücke der Kapitalgesellschaft auf einen Gesellschafter übertragen werden, aber nicht in dessen Betriebsvermögen übergehen, so gilt das gleiche (§ 6 der ersten DVO.).

Bei der Veranlagung des übernehmenden Gesellschafters zur Einkommensteuer ist in diesem Falle für die Bemessung der Abnutzungen von dem Wert auszugehen, mit dem das Grundstück bei der Kapitalgesellschaft nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Umwandlung oder Auflösung steuerlich anzusetzen war. Entsteht durch die Übertragung keine Einkommensteuerschuld, so kann die Abnutzung auch nach dem zuletzt vor der Übertragung festgestellten Einheitswert bemessen werden (§ 6 der ersten DVO.).

5. Das Körperschaftsteuergesetz!

Das Körperschaftsteuergesetz ist das Einkommensteuergesetz der juristischen Personen. Es ist hier, genau wie bei der Einkommensteuer wenig Verwandtschaft mit dem bürgerlichen Recht vorhanden. Wenn das Körperschaftsgesetz z. B. einen Begriff des Privatrechts braucht, wie z. B. den der Kapitalgesellschaft, so zählt es auch auf, was darunter zu verstehen ist. So sind z. B. im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften a. A., GmbH.'s Kolonialgesellschaften und bergrechtliche Gewerkschaften Kapitalgesellschaften; es gilt also das gleiche wie im bürgerlichen Recht. Aber auch dann, wenn das Gesetz selbst eine derartige Erklärung nicht gibt, sind Begriffe, die auch im Bürgerlichen Recht eine Erläuterung gefunden haben, nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten auszulegen.

Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft mit oder ohne Abwicklung der Liquidation, also entweder mit Einzelübertragung (Einzelrechtsnachfolge) oder in Gesamtrechtsnachfolge auf einen andern über, so ist der in dem Zeitraum der — rechtlich bzw. faktischen — Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung gemäß § 14 zugrunde zu legen. Für die Ermittlung des Gewinns tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung nach dem Stand im Zeitpunkt der Übertragung (§ 15 Abs. 1).

Diese Bestimmung sagt mit einigen Abweichungen das Gleiche, was § 18 Abs. 2 und 3 KStG. vom 10. 8. 25 sagte. Geändert ist u. a., daß § 15 nur von Kapitalgesellschaften spricht, während § 18 von Erwerbsgesellschaften, Betrieben oder Verwaltungen sprach. Einen weiteren Unterschied haben wir im neuen KStG. darin, daß es im Gegensatz zu dem früheren mit dem Begriffe der Fusion arbeitet; vgl. die Überschrift zu § 15: „Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung". Wenn auch hier die Fusion mit Namen genannt ist, so können wir doch nicht im Steuerrecht den handelsrechtlichen Fusionsbegriff verwenden. Das trüge die ganze Unklarheit des handelsrechtlichen Fusionsbegriffs ins Steuerrecht [51]).

[51]) Über den handelsrechtl. Fusionsbegriff und dessen Unklarheit vgl. Rosendorff-Hermann, a. a. O. zu § 18, S. 770 ff.

Wenn auch § 15 in seiner Überschrift von Fusion spricht, so nennt er doch im Gesetz selbst nur ganz allgemein den Übergang des Vermögens. Der Begriff ist also grundsätzlich der gleiche, wie im KStG. von 1925, und so müssen wir auch heute noch den steuerlichen Fusionsbegriff von rein wirtschaftlichen Erwägungen her entwickeln [52]). Wirtschaftlich betrachtet fällt aber jede Art der Verschmelzung von Unternehmungen unter die Fusion, gleichgültig, ob gegebenenfalls handelsrechtlich ein anderes darunter zu verstehen ist.

Der beim Übergang sich ergebende Gewinn scheidet dann von der Besteuerung aus, wenn das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergeht und es sichergestellt ist, daß dieser Gewinn später der Körperschaftssteuer unterliegt (§ 15 Abs. 2). In diesem Falle ist also eine bedeutende Steuererleichterung gewährt, denn von Steuerbefreiung kann nicht gesprochen werden, da der Gewinn doch dem Staate nach Absatz 2 Ziffer 2 zugute kommt, wenn auch erst später. Zu beachten ist, daß Abs. 2 Ziffer 2 neu in das KStG. eingefügt ist, denn der § 18 Abs. 3 von 1925, der dem § 15 Abs. 2 von 34 entspricht, enthält keine derartige Bestimmung.

Die Frage der Entstehung der Steuerschuld wird nicht vom KStG. behandelt, wir sind vielmehr auf die allgemeine Regelung des § 3 StAnpG. angewiesen, die die Steuerschuld entstehen läßt, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft, also im Fall des § 15 Abs. 1 spätestens mit der Vollziehung der Verschmelzung, im Fall des § 15 Abs. 2, wenn der Gewinn sonstwie zutage tritt.

6. Das Einkommensteuergesetz!

Das Einkommensteuergesetz ist für uns in diesem Zusammenhang zunächst für die Feststellung von Bedeutung, daß die Gesamtrechtsnachfolge, also der Übergang des Vermögens vom Erblasser auf den Erben nicht einkommensteuerpflichtig ist (vgl. § 6 Abs. 3 Einkommensteuerges. 1925) [53]).

§ 16 Abs. 1 Ziffer 1 bestimmt, daß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch solche Gewinne zu gelten hätten, die bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs als Ganzes oder eines Teils desselben erzielt werden. In diesem Falle ist aber nicht der Erwerber der Steuerschuldner, sondern der Veräußerer. Es ist also nicht die Rechtsnachfolge in eine Vermögensgesamtheit Gegenstand der Besteuerung, sondern der bei dieser Rechtsnachfolge zutage tretende Gewinn, vor allem die aus Anlaß des Übergangs freiwerdenden bisher unversteuert gebliebenen Reserven. Die Steuer trifft denn auch nicht den Rechtsnachfolger, sondern den Rechtsvorgänger.

Dagegen besteuert § 24 Abs. 2, der zu Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch solche Einkünfte rechnet, die aus einer ehemaligen Tätigkeit des

[52]) Vgl. Rosendorf-Hermann, a. a. O. zu § 18, S. 772.

[53]) Im EinkStG. 1934 ist diese nur verdeutlichende Bestimmung nicht wieder aufgenommen, weil ihr Inhalt aus ErbStG. §§ 2, 22 hervorgeht.

Erblassers im Sinne des § 2 Abs. 3 1—4 oder aus einem Rechtsverhältnis im Sinne § 2 Abs. 3 5—7 dem Steuerpflichtigen zufließen, nicht die Rechtsnachfolge als solche, da hier nicht der Erbfall steuerbarer Tatbestand ist, der Rechtsnachfolger zahlt vielmehr für das durch den Erbfall ihm zufließende Einkommen Steuern. Der Ursprung der Steuerpflicht ruht hier in der früheren Tätigkeit oder in einem früheren Rechtsverhältnis des Rechtsvorgängers. Der Sinn des Wortlauts § 24 Abs. 2 ist nicht ohne weiteres zu erfassen. Der Wortlaut des Gesetzes deckt jede Art von Rechtsnachfolge, die Begründung erwähnt aber nur den Erben. Es ergeben sich hier eine Reihe von Schwierigkeiten. So ist es z. B. möglich, daß der Rechtsn. nach demselben Gesetz Einkünfte unter einer anderen Gruppe der in § 2 Abs. 3 unterschiedenen Arten versteuern muß, als der Rechtsvorgänger. So bringt Evers a. a. O. § 44 Anm. 4) ein Beispiel, nach dem ein Gewerbetreibender ein Haus erwirbt, mit rückständigen, z. Zt. uneinbringlichen Mietforderungen und für die deshalb eine geringe Vergütung gezahlt wurde. Dem Rechtsvorgänger lieferte das Haus Einkünfte aus Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 6 EinkStG. Der Rechtsnachfolger macht das Haus nun zu einem Teil seines Betriebsvermögens. Sind nun die Mieteinkünfte bei dem Erwerb, wenn ihm die Eintreibung gelingt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, oder, wie beim Rechtsvorgänger, Mieteinkünfte im Sinne des § 2 Abs. III 6. Wenn im vorstehenden Beispiel auch von einem Kauf die Rede ist, so ist der Fall auch denkbar, daß der Gewerbetreibende das Haus auf Grund einer Erbschaft erlangt hat. Evers, a. a. O. will die Einkünfte beim Rechtsnachfolger als gewerbliches Einkommen versteuert wissen [54]). Diese Meinung scheint mir auch die richtige zu sein. Denn der Gesetzgeber hat wohl nur verhüten wollen, daß nachträglich Einkünfte nicht deshalb von der Steuer nicht erfaßt werden sollen, weil sie dem Rechtsnachfolger zugute kommen und für diesen unter keine der im § 2 Abs. 3 allein steuerpflichtigen Arten fallen. § 24 Abs. 2 soll nur eine etwa auftretende Lücke ausfüllen. Werden Einkünfte beim Rechtsnachfolger sowieso schon nach einer der nach der Verkehrsauffassung steuerpflichtigen Arten versteuert, so bleibt der § 24 Abs. 2 außer Anwendung. Sie sind dann eben beim Rechtsnachfolger nach der Art zu versteuern, zu der sie bei ihm nach der Verkehrsauffassung gehören. § 24 Abs. 2 will keine dem widersprechende Behandlung vorschreiben [55]).

In derselben Richtung wie § 24 Abs. 2 soll auch § 19 Abs. 1 Nr. 2 wirken, der alles, was auf Grund eines Dienstverhältnisses Hinterbliebenen eines Arbeitnehmers seitens des Arbeitgebers zufällt, als Einkommen aus unselbständiger Arbeit versteuern läßt. § 19 Abs. 1 Nr. 2 ist also Spezialvorschrift zu § 24 Abs. 2.

Neben der Eink. Steuer haben die Erben selbstverständlich auch Erbschaftssteuer zu entrichten. Denn die Einkommensteuer wird, auf Grund einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers gezahlt, während die Erbschaftssteuer die Zuwendung an den Erben erfassen soll. Es sind dies zwei voneinander ge-

[54]) Ebenso Strutz, a. a. O. zu § 44, Anm. 5.
[55]) Siehe Anmerkung 54.

trennte Steuerbestände, und so wäre es auch verfehlt, von Doppelbesteuerung zu sprechen. So sagt auch der RFH.[56]), daß der Umstand, daß Renten, die jemand von Todes wegen erwirbt, in seiner Hand der Einkommensteuer unterliegen, nicht die Besteuerung des Wertes der Renten nach dem Erbschaftssteuergesetz ausschließe.

Zu der Rechtsnachfolge durch Erbfall gehören auf dem Gebiete des Einkommenssteuerrechts auch die Fälle, in denen Unternehmen und Grundstücke unter einer Auflage übertragen worden sind. Bei diesen Fällen kann es oft sehr wohl zweifelhaft sein, ob nicht wirtschaftlich ein Kauf oder doch wenigstens ein gemischtes Geschäft vorliegt, wobei die Auflage als Kaufpreis anzusehen und so bei der Übernahme als Last zu behandeln ist. Ist dies der Fall, so hat der Rechtsnachfolger, der die Buchführung des Rechtsvorgängers nicht einfach fortsetzen darf, sondern eine Eröffnungsbilanz aufstellen muß[57]), das Recht, von den übernommenen Aktiven auch die etwa übernommenen Passiven abzuziehen. Dabei darf der hier verbleibende Restbetrag nicht kleiner sein, als das Passivum, das er für die Übernahme ansetzt und das den Kaufpreis darstellt. Wenn der Aktivsaldo schon bei der Übernahme größer ist, als der Wert der Auflage, so ist in dieser Hinsicht schon ein Gewinn realisiert worden, der zu versteuern ist, wenn er nicht etwa schon bis zum Schlusse des Geschäftsjahres wieder zugesetzt wurde. Wird das Geschäft oder ein Teil desselben anschließend oder selbstverständlich auch später wieder veräußert, und wird dabei ein Gewinn erzielt, der über dem Buchwert steht, so ist dieser Gewinn nach den gleichen Grundsätzen zu versteuern. So ist z. B., wenn ein Grundstück gegen Gewährung eines Altenteils und der Verpflichtung, die Schwester auszusteuern, übertragen wurde, der objektive Wert dieser Auflagen als Kaufwert anzusehen[58]). Da nun sehr oft der Wert dieser Auflagen dem Wert des Grundstücks oder des Unternehmens in keiner Weise gleichkommt, so muß der Erwerber, falls er es sofort wieder veräußern will, in vielen Fällen schon jetzt einen recht erheblichen Gewinn versteuern[59]).

Liegt die Sache aber so, daß der Erbe den größten Teil seiner Einnahmen aus dem Nachlaß für Auflagen, also für bestimmte Zwecke verwenden muß, so kann man unter Umständen insoweit keine Einnahmen der Erben, sondern das Vorliegen eines der Körperschaftssteuer unterliegenden Zweckvermögens annehmen[60]). Man kann jedoch in dieser Richtung keine bindende Regel aufstellen, man muß vielmehr von Fall zu Fall untersuchen, inwieweit die Erträgnisse des Nachlasses für die Auflagen aufgezehrt werden. Klar liegt die Frage, wenn die Einkünfte eines Nachlaßvermögens der Verfügung der Erben entzogen sind und das Vermögen später nicht den Erben oder deren Rechtsnachfolgern ausgehändigt wird. So hat in einem solchen Falle der RFH.[61])

[56]) Urt. d. RFH. v. 7. 7. 31, StuW. Bd. 32, Nr. 482.
[57]) Siehe hierzu Becker in StuW. 1930, I, S. 771 ff.
[58]) Urt. des RFH. v. 25. 6. 30, StuW., Bd. 30, Nr. 1000.
[59]) Siehe Anmerkung 57.
[60]) Urt. d. RFH. v. 13. 11. 29, StuW., Bd. 30, Nr. 14.
[61]) Urt. d. RFH. in 16, 67.

auch keine Einkünfte der Erben, sondern ein der Körperschaftssteuer unterliegendes Zweckvermögen angenommen.

Wird eine OHG. durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst, so ist dessen Erbe für die Dauer der Liquidation einkommensteuerrechtlich als Mitunternehmer des Gewerbebetriebs i. S. des § 15 Nr. 2 EinkStG. anzusehen. Der von der OHG. vor und nach Beginn der Liquidation erzielte Geschäftsgewinn ist je einheitlich festzustellen. Hierbei ist bis zur Liquidation der Gewinnanteil des Erblassers, nachher der des Erben zu berücksichtgen. Denn, zu mindesten wirtschaftlich ist der Erbe für die Zeit der Liquidation als Mitinhaber anzusehen (RFH. vom 7. 2. 34, StuW. 34, 215).

7. Das Umsatzsteuergesetz!

Auch im Umsatzsteuergesetz interessiert in diesem Zusammenhang nur der Fall der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen. Nach der Rechtsprechung des RFH. (29, 22: Umsatzsteuerges.) ist die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen als letzter Akt der gewerblichen Tätigkeit des Veräußerers grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig [62]). Für diese Umsatzsteuerschuld haftet aber nicht der Erwerber, da die Umsatzsteuerschuld ihren Ursprung in der Person des Veräußerers hat. (RFH. 32, 179.)

C. Vergleich der einzelnen Steuerarten!

Wenn man nun zusammenhängend betrachtet, wie die einzelnen Tatbestände der Rechtsnachfolge versteuert werden, so ergibt sich folgendes Bild: Die drei Fälle des Erbschaftssteuergesetzes werden nur einmal von der Steuer erfaßt, und zwar von der Erbschaftssteuer. Man beachte hier § 4 Ziff. 2b ErbschStG., wo die Umsatzsteuer die Erbschaftssteuer ausschließt („. . . sofern das Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliegt".) Es sei hier nur erwähnt, daß es für den Steuerpflichtigen in diesem Falle bedeutend günstiger ist, von der Umsatzsteuer erfaßt zu werden, als von der Zweckzuwendungssteuer. Die Umsatzsteuer beträgt grundsätzlich 2% (§ 7 Abs. 1 UmsStG.), die Zweckzuwendung wird aber gemäß § 10 ErbschStG. nach der höchsten der 5 Steuerklassen (§ 9) versteuert, was im günstigsten Falle 14% ergibt.

Weiter ist hier zu bemerken, daß im Falle des § 8 Abs. 1 die Erbsch.-Steuer die Grunderwerbssteuer ausschließt. Man beachte Satz 2 Ziffer 1: „Bei Schenkungen mit einer Auflage beschränkt sich die Steuerbefreiung auf den Teil des Einheitswertes des Grundstücks (§ 11), der den Wert der Auflage überschreitet". Es wird also bezweckt, daß der Teil, aber auch nur der Teil, der von der Erbschaftssteuer erfaßt wird, von der Grunderwerbssteuer befreit bleibt. Nach unserm Empfinden haben wir hier eine Gesetzeslücke, denn die

62) Früher stand der RFH. auf dem entgegengesetzten Standpunkt, vgl. Urteil vom 5. 6. 22 in StuW. 22, 834: Umsatzsteuer beim Übergang eines Unternehmens im Ganzen.

angeführte Bestimmung spricht nur von Schenkungen unter einer Auflage; es ist aber nicht einzusehen, warum es z. B. bei einer Erbschaft unter einer Auflage anders sein sollte; aus dem Gesetzeszweck ist diese Einseitigkeit nicht zu erklären. Dennoch kann man nicht mit Liebisch (a. a. O., S. 150) annehmen, daß es sich um ein Übersehen des Gesetzgebers handle. Das Gesetz spricht hier ganz eindeutig dafür, daß die Vorschrift nur für eine Schenkung unter einer Auflage in Frage kommt und daran haben wir uns zu halten [63]).

Unter Auflage im Sinne des Grunderwerbssteuer-Ges. ist ohne Rücksicht auf das bürgerliche Recht jede dem Beschenkten auferlegte Leistung, die ohne Gegenleistung zu sein, seine Bereicherung und damit die Erbschaftssteuer mindert, zu verstehen [64]). Hier hat also das Steuerrecht seinen eigenen Bedürfnissen entsprechend einen steuerrechtlichen Auflagebegriff geschaffen. — Die Formulierung des bürgerlichrechtlichen Auflagebegriffs war zu eng, um für das Steuerrecht brauchbar zu sein. Denn mit Grundstücksschenkungen sind oft Lasten verbunden, die im bürgerlichen Recht keine Auflagen sind, die aber im Erbschaftssteuerrecht doch eine Steuerminderung zur Folge haben. — Hier ist die Erhebung der Erbschaftssteuer genau so gerechtfertigt, wie bei einer bürgerlichrechtlichen Auflage.

Die Fusion wird von zwei Steuerarten erfaßt, und zwar von der Körperschaftssteuer, unter Umständen auch von der Börsenumsatzsteuer (oben S. 20) und Grunderwerbssteuer (oben S. 21). Es wäre aber verfehlt, wenn man in diesem Falle von Doppelbesteuerung sprechen wollte. Denn die einzelnen Steuern knüpfen an zwei grundverschiedene Steuertatbestände an. Die Körperschaftssteuer ist die Einkommensteuer der Gesellschaften. Sie besteuert das Einkommen als solches. So wird auch in § 15 KStG. lediglich der Gewinn versteuert. Das Kapitalverkehrssteuergesetz besteuert aber den Rechtsvorgang des Übergangs einer Einkommensquelle in das Vermögen eines anderen. Nach richtiger Anschauung kann aber von Doppelbesteuerung nur gesprochen werden, wenn verschiedene Steuern an den gleichen steuerlichen Tatbestand anknüpfen. Faktisch kommt es im vorliegenden Fall natürlich zu einer doppelten Besteuerung, die vom Steuerpflichtigen auch wohl immer als solche empfunden wird. Da den einzelnen Steuerarten aber, wie gesagt, verschiedene steuerliche Tatbestände zugrunde liegen, also rechtlich keine Doppelbesteuerung vorliegt, kann eine derartige Besteuerung nicht unberechtigt genannt werden.

Ebenso wie die Fusion wird die Veräußerung eines Gewerbebetriebs als Ganzes von der Steuer mehrfach erfaßt, und zwar von der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer (vgl. oben S. 24, 27). Aber hier liegt auch keine Doppelbesteuerung vor, was sich aus dem zu der Fusion Ausgeführten ohne weiteres ergibt; denn Umsatzsteuer und Einkommensteuer knüpfen auch an zwei verschiedene steuerliche Tatbestände an.

---

[63]) So auch Ott, Gr. ErwStG., III. Aufl., § 8, Anm. 10, 11.

[64]) RFH. 11, 286: Begriff der Auflage in § 8, Nr. 9, Gr. EStG.; 16, 97: Steuerbefreiung bei Schenkung eines Grundstücks unter Vorbehalt des Nießbrauchs.

II. Teil.

Die Rechtsnachfolge in Steuerrechtsverhältnisse.

Allgemeines zum II. Teil.

Daß subjektive Rechte — in dem oben erwähnten Umfang[65]) — auf den Rechtsnachfolger übergehen, ist unbestritten. Ob der Rechtsnachfolger aber auch in sogenannte „Rechtslagen" des Rechtsvorgängers eintritt, bedarf einer kurzen Untersuchung.

Der Begriff der Rechtslage ist von Kohler[66]) erstmalig entwickelt worden. Bis dahin unterschied man zwischen subjektivem Recht und Nichtrecht. Kohler erkannte nun, daß zwischen beiden Begriffen Übergangsstufen bestehen, die auch vom Gesichtspunkt des subjektiven Rechts keineswegs unerheblich sind, weil sie Vorstufen zu diesem darstellen. Er nennt diese Zustände Rechtslagen. „Unter Rechtslage versteht man eine Beziehung des Rechtssubjekts zu den Lebensgütern im allgemeinen oder im besonderen, welche von Bedeutung sein kann für die Entstehung oder Entwicklung subjektiver Rechte."

Dieser Auffassung scheint sich auch die herrschende Meinung angeschlossen zu haben. So gibt das Reichsgericht[67]) folgende Definition: „Auch bloße Möglichkeiten des Rechtserwerbs, sogenannte „Rechtslagen", sind Gegenstand der Erbfolge". Von Thur[68]) entwickelt den Begriff der Rechtslage folgendermaßen: „Bei sukzessiv verlaufendem Tatbestand ist jede einzelne Tatsache eine Vorstufe zur Vollendung des ganzen Tatbestandes und bringt die Rechtsentwicklung um einen Schritt ihrer Verwirklichung näher. Mit jeder neuen Rechtslage tritt die Entwicklung des Tatbestandes in ein neues Stadium ein, es entsteht eine neue Rechtslage." Auch der RFH. hat sich dieser Auffassung vom Begriff der Rechtslage angeschlossen. So sagt er vor Inkrafttreten der AO.[69]) bei der Frage der Veranlagung eines Verstorbenen: „. . . war aber durch die mit der Steuerpflicht eingetretene Veranlagbarkeit für ihn eine Rechtslage geschaffen, die sein Vermögen beeinflußte . . ." Diese Begriffsbestimmungen, denen sich auch Enneccerus[70]) anschließt, weichen im Grunde kaum von einander ab. Unstimmigkeit herrscht nur über Einzelheiten, was hier aber nicht interessiert[71]).

---

[65]) Vgl. S. 3.

[66]) Kohler, a. a. O., § 49.

[67]) Reichsgerichtsrätekommentar, a. a. O., zu § 1922, S. 10.

[68]) Von Thur, a. a. O., S. 18 ff.

[69]) Urt. des RFH., 2, 110, Entstehung der Steuerschuld nach BStG. und KStG., 1916.

[70]) Enneccerus, a. a. O., S. 183.

[71]) Von Thur, a. a. O., Bd. 1, § 5, Anm. 12, sagt: „Kohler bezeichnet die Geschäftsfähigkeit und einige andere Rechtsdinge, die ich zu den Rechtsverhältnissen

Wir werden auch den Begriff der Rechtslage in unserer Arbeit verwenden müssen, weil er geradezu unentbehrlich ist: Denn das Recht tritt nicht erst dann in Erscheinung, wenn es fertig entstanden ist, sondern schon dann, wenn etwas von der Rechtsordnung anerkannt worden ist, das einen Einfluß auf die Bildung des künftigen subjektiven Rechts besitzt. Wenn das werdende Recht sich nun in einem solchen Zustand, also in einer derartigen „Rechtslage" befindet, kann eine Rechtsnachfolge eintreten und es ist dann zu untersuchen, in welcher Weise die Rechtslage auch für den Rechtsnachfolger wirkt.

Man kann die Rechtslagen in materiellrechtliche und formellrechtliche (regelmäßig prozessuale) einteilen. Für die materiellrechtlichen Rechtslagen bringt der Reichsgerichtsrätekommentar eine Reihe von Beispielen; so nennt er [72]) die Ersitzungslage nach § 943 BGB., den Besitz nach § 857 BGB., die Anwartschaft des Nacherben nach § 2108 Abs. 2 BGB., das Recht zur Annahme eines Vertragsantrags, ebenso das Recht zur Ausschlagung von Erbschaften nach § 1952 BGB. und von Vermächtnissen nach § 2180 BGB., den Pflichtteilsanspruch nach Eintritt des Erbfalls nach § 2317 Abs. 2 BGB.; ferner kann noch genannt werden die Rechtslage der Verjährung, ebenso die Genehmigungslage u. a. m. Als Beispiele für die formellrechtlichen Rechtslagen seien folgende genannt: Der Erbe muß einen rechtskräftigen Steuerbescheid gegen sich gelten lassen, § 119 Abs. 2 AO., rechtskräftige Urteile wirken auch gegen die Rechtsnachfolger der Parteien nach § 325 Abs. 1 ZPO., die Vollstreckungsklausel für oder gegen den Rechtsnachfolger nach § 727 ZPO., ebenso gegen den Schuldübernehmer nach § 729 Abs. 1 ZPO. u. a. m.

Neben dieser Unterscheidung in materiellrechtliche und formellrechtliche Rechtslagen ist noch eine Reihe von anderen Unterscheidungen möglich, auf die hier aber nicht eingegangen zu werden braucht, da für uns ein allgemeiner Überblick genügt [73]).

Materiellrechtlich ist Rechtslage demnach ein im statu nascendi befindliches subjektives Recht, dem auf der anderen Seite eine Pflicht entspricht, wobei allerdings nicht feststeht, ob das subjektive Recht zur Entstehung gelangt.

Prozessualrechtlich ist Rechtslage die Stellung des Trägers des materiellen subjektiven Rechts bzw. der Rechtspflicht im Verfahren, das der Durchsetzung des Anspruchs bzw. der Pflicht zur Leistung dient.

---

rechne, als „Rechtslage". Auch ich werde mich dieses unentbehrlichen Ausdrucks bedienen, aber nicht in der von Kohler vertretenen technischen Bedeutung". Im Grunde genommen schließt sich auch von Thur, wie wir oben gesehen haben, der allgemeinen Meinung an. Was seinen Einwurf — Geschäftsfähigkeit sei ein Rechtsverhältnis — angeht, so kann ihm nicht beigetreten werden. Denn ein Rechtsverhältnis setzt begrifflich zwei Teile voraus, und man muß sich bei der Geschäftsfähigkeit fragen, zu wem denn der Geschäftsfähige in einem Verhältnis steht. Ein Recht kann die Geschäftsfähigkeit auch nicht sein, da das Rechtsobjekt fehlt. Sie ist schon eher, wie Kohler (a. a. O., § 50, I) sagt, eine Rechtslage der Persönlichkeit. Richtigerweise muß man sie als Fähigkeit auffassen.

[72]) Siehe Anm. 67.

[73]) Über mögliche andere Unterscheidungen siehe z. B. Kohler, a. a. O., § 50.

Daraus wird deutlich, daß der Rechtsnachfolger, gleichgültig ob er als Gesamtrechtsnachfolger in den gesamten Rechtskreis des Vorgängers eintritt, oder aber als Teilrechtsnachfolger die Rechtspersönlichkeit des Rechtsvorgängers nur in einem Sektor fortsetzt, stets auch die Rechtslagen des Vorgängers übernimmt. Das ist für das bürgerliche Recht bezüglich der materiellen Rechtslagen unbestritten [74]).

Mit der Frage des Übergangs prozessualer Rechtslagen, hat sich die Literatur im grundsätzlichen Sinn bisher nicht befaßt. Für das Steuerrecht sei hier vorweg bemerkt, daß der RFH. sich nicht immer bzgl. der Rechtsnachfolge in prozessuale Rechtslagen einheitlich entschieden hat. So sagt er einmal [75]), daß der Erwerber eines Unternehmens im ganzen nach § 116 AO. nicht ohne weiteres anstelle des Veräußerers in ein schwebendes Rechtsmittelverfahren eintrete. Eine derartige Auffassung ist aber aus mehreren Gründen nicht zu halten. Einmal haftet der Erwerber (§ 116 AO.), und so erscheint es doch nur billig, auch ihn in ein Verfahren eintreten zu lassen, in dem über Zahlungen entschieden wird, die er eventuell später selbst zu leisten hat, an denen er also unmittelbar interessiert ist. Zum andern ist die prozessuale Rechtslage eine Rechtsstellung, die der Verwirklichung des materiellen Rechts dient; das materielle Recht wird in seinem wirtschaftlichen Wert nicht nur, aber oft doch insbesondere bestimmt durch die jeweilige Stellung seines Trägers im Verfahren. Es entspricht daher nur der Forderung des § 1 Abs. 2 des StAnpG., den Rechtsnachfolger auch in prozessuale Rechtslagen in dem gleichen Umfang eintreten zu lassen, wie in die materiellrechtlichen. So sagt der RFH. [76]) an anderer Stelle richtigerweise für die Frage, ob der Erbe für den Erblasser tätige Reue ausüben kann: „Auf diesen Fall findet der Grundsatz Anwendung, daß der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die gesamte Rechtslage, wie sie für dessen Erblasser zu seinem Vorteil oder Nachteil bestanden hat, einrückt.“

A. Gesamtrechtsnachfolge.

1. Nachfolge in materielle Steuerschulden und Erstattungsansprüche.

a) Beim Erbgang durch Tod.

Wenn ein Steuerpflichtiger stirbt, so haften die Erben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht (§ 8 Abs. 2 StAnpG.). Diese Bestimmung bejaht die früher

---

[74]) Vgl. statt anderer Reichsgerichtsrätekommentar, a. a. O., zu § 1922, S. 10, und Kohler, a. a. O., § 52.

[75]) Urt. d. RFH. v. 18. 8. 27, StuW., Bd. 27, Nr. 519, Kartei zu § 96, AO. R. 15: Haftung des Erwerbers eines Unternehmens nach § 116, I, AO.

[76]) Urt. d. RFH. 13, 196, Anwendung § 3 SteuerNachsGes. auf den Erben.

nicht unbestrittene Frage, ob Steuerschulden überhaupt auf die Erben übergehen. Man muß sich bei der Bestimmung § 8 Abs. 2 immer, wie schon anfangs gesagt, vergegenwärtigen, daß die Haftung der Erben für Steuern steuerrechtlicher Natur ist; es gelten die §§ 118, 119, nicht 120 AO.[77]). Nur die Haftung selbst und ihr Umfang soll steuerrechtlich von denselben Grundsätzen beherrscht werden, wie sie im bürgerlichen Recht gelten. § 8 Abs. 2 (früher § 115 Abs. 2 AO.) stellt keine Begründung der Haftung des Erben dar, sondern eine Beschränkung. Die Begründung der Erbenhaftung gibt der § 8 Abs. 1 StAnpG., der besagt, daß bei der Gesamtrechtsnachfolge die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergeht. Abs. 2 dieser Bestimmung bestimmt lediglich, daß der Erbe für Steuern nur soweit haften soll, wie er im bürgerlichen Recht für Nachlaßverbindlichkeiten haftet, jedenfalls nicht in allen Fällen und ohne weiteres unbeschränkt[78]).

Wofür haftet nun der Erbe? Einmal für die Steuern, die dem Erblasser selbst noch entstanden sind, § 106 AO. Für andere Verpflichtungen, die aus Steuergesetzen entspringen, wie z. B. für die Herausgabepflicht eines nach einem Steuergesetz verfallenen Gegenstandes oder auch für die Verbindlichkeit zur Leistung von Geldstrafen fehlt es an einer entsprechenden Vorschrift. Die Vorfrage, ob die Herausgabepflicht eines verfallenen Gegenstandes nicht die Natur einer Strafe hat und demgemäß nicht auf den Erben übergehen kann, hat der RFH. verneint (8, 185: Es handelt sich hier offenbar um einen Sonderfall; denn allgemein spricht heute § 414 AO. von der Strafe der Einziehung; vgl. auch § 40 StGB.).

Der RFH. verkennt hier keineswegs, daß der Steuerpflichtige wohl immer den Nachteil des Verlustes eines Gegenstandes als Strafe empfinden wird. Dies könne aber von keiner ausschlaggebenden Bedeutung sein, denn der Gesetzgeber habe offenbar dadurch, daß er in diesem Falle für den Eintritt des an das vorsätzliche Verschweigen geknüpften Rechtsnachteils gar kein Urteil oder Feststellung vorgeschrieben hat, sondern nur die Einziehung der durch das vorsätzliche Verschweigen verfallenen Gegenstände angeordnet hat, deutlich seine Absicht dahin ausgesprochen, daß die Einziehung keine Strafe sein solle. Die Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen des Vermögensverlustes vorliegen, würde den Veranlagungsbehörden, den Finanzgerichten und dem RFH. übertragen und damit der Kognition der Strafgerichte entzogen.

Diesen Gründen des RFH. ist unbedingt zuzustimmen. Denn es ist nicht einzusehen, warum der Vermögensverlust, wenn er die Rechtsnatur einer Strafe hätte, von dem übrigen Strafverfahren (wegen Steuerhinterziehung) abgelöst worden und in einem besonderen Verfahren behandelt ist.

Dem zweiten Fall, der Verbindlichkeit zur Leistung von Geld s t r a f e n, kann man die Rechtsnatur einer Strafe und die höchst persönlichen Wirkungen einer solchen nicht absprechen, und so geht eine derartige Pflicht erst auf den

---

[77]) Vgl. B e c k e r, a. a. O., zu § 95, Anm. 5.

[78]) Vgl. das Gutachten des RFinH. 35, 41, das unten ausführlich behandelt wird.

Erben über, wenn sie rechtskräftig geworden ist. Denn diese Strafen entstehen erst mit der Rechtskraft des Strafbescheides oder des Strafurteils, können infolgedessen vorher auch nicht übergehen (vgl. Becker, a. a. O., zu § 299 (a. F.) Anm. 23).

Nach welcher Bestimmung haftet aber der Erbe für derartige Leistungen? Eine Haftung nach bürgerlichem Recht können wir nicht konstruieren, da nach diesem an sich nur die aus bürgerlichem Recht entstandenen Verbindlichkeiten übergehen. Diese Verbindlichkeiten wurzeln aber in Steuergesetzen, also im öffentlichen Recht. Es gibt hier nur zwei Möglichkeiten: Entweder haftet der Erbe für keine andere Verbindlichkeit als für die Steuerschuld, oder man muß mit Becker[79]) im Anschluß an § 326 AO. 1931 den Satz aufstellen, daß grundsätzlich alle im Steuerrecht wurzelnden Verbindlichkeiten, sofern sie nicht, wie z. B. die Auskunftspflicht[80]), rein persönlicher Natur sind, auf die Erben wie Steuerschulden übergehen. Gegen die erste Ansicht spricht der oben zitierte, vom RFH. aufgestellte Grundsatz, daß der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die gesamte Rechtslage, wie sie für oder gegen seinen Erblasser bestand, einrückt.

Mir scheint die letztere Ansicht die richtigere zu sein. Diese generelle Regelung entspricht zudem dem Sinn des § 326 AO.; dieser spricht nämlich im Abs. 1 ganz allgemein von Leistungen, die nach Steuergesetzen geschuldet werden, also nicht nur von eigentlichen Steuerschulden; im Abs. 3 zählt er eine Anzahl von andern Vollstreckungsschuldnern als den ursprünglich Verpflichteten, wenn auch nicht den Erben auf. Der RFH. (9, 316: Erlassung eines Vollstreckungsbescheids nach dem Tode eines Steuerpflichtigen) ließ den Anspruch des Finanzamtes auf einen verschwiegenen und daher nach § 3 Steuernachsichtsgesetz verfallenen Gegenstand beim Tode des Erblassers als Nachlaßverbindlichkeit nach § 1697 BGB. auf die Erben übergehen und ihn dann nach § 330 AO. vollstrecken. Der Berufung auf § 1967 BGB. steht aber der oben erwähnte Grundsatz, daß an sich nur die im bürgerlichen Recht wurzelnden Verbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht auf die Erben übergehen, entgegen. Die Entscheidung des RFH. ist also im Ergebnis richtig, in der Begründung aber falsch.

Für die Erbenhaftung hat der Gesetzgeber, wie oben Seite 32 gesagt, durch § 8 Abs. 2 StAnpGes. ausdrücklich den Umfang bürgerlichrechtlicher Erbenhaftung angenommen. Hier sind die §§ 1967 bis 2017 BGB. von besonderer Wichtigkeit. So haftet der Erbe nach § 1967 Abs. 1 BGB. für die Nachlaßverbindlichkeiten schlechthin, unbeschränkt also auch für Steuern, wenn er nicht nach § 1975 BGB. die Nachlaßverwaltung oder den Nachlaßkonkurs

---

[79]) Vgl. Becker, a. a. O., EAO. 1919, zu § 299, Anm. 23.

[80]) Die Auskunftpflicht kann ihrem Wesen nach nur soweit übergehen, wie das Wissen des Verpflichteten reicht; der Umfang seines Wissens umfaßt auch den Umfang seiner Verpflichtung. Das Wissen von Person zu Person ist aber verschieden. Also kann auch eine Auskunftpflicht nicht übergehen, ohne verändert zu werden. Demgemäß hat sich im Steuerrecht richtiger Weise die Auffassung entwickelt, daß derartige nicht vermögensrechtliche Pflichten mit der Person, von der sie getragen werden, eine Einheit bilden und nicht übergehen können.

herbeigeführt hat. Die §§ 1967—2017 BGB. gelten natürlich nicht, wenn die in § 8 Abs. 2 StAnpG. angeführten §§ 105, 106, 109 und 117 etwas anderes bestimmen.

Für die Erbschaftssteuer ist die Beschränkung der Haftung des Erben auf den Nachlaß schon grundsätzlich in § 16 ErbschStG. ausgesprochen.

Die Erben haben nach § 106 AO. die Pflicht, Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden zurückzuhalten und dafür zu sorgen, daß diese Steuerschulden bezahlt werden. Sie müssen auf Verlangen aus dem Nachlaß oder der Masse Sicherheit leisten. Sonst läge die Gefahr nahe, daß der Nachlaß verteilt oder verwandt wird und die rückständigen oder schwebenden, d. h. im Sinne des § 3 Abs. 1 StAnpG. entstandenen Steuerschulden, die aber noch nicht festgesetzt oder fällig sind, nicht bezahlt werden. Da die Erben, wie oben gezeigt, ihre Haftung nach § 8 Abs. 2 StAnpG. in Verbindung mit § 1975 BGB. bürgerlichrechtlich auf den Nachlaß beschränken können, soll § 106 AO. verhindern, daß mit Rücksicht auf diese Beschränkung der Nachlaß leichtsinnig verschleudert wird. So haften nach § 109 AO. die über die Masse Verfügungsberechtigten insoweit persönlich, als durch die schuldhafte Versäumung der ihnen nach §§ 103—108 obliegenden Pflichten Steueransprüche verkürzt werden oder ihnen Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht zukommen. Die Pflichtenversäumung muß aber schuldhaft, d. h. vorsätzlich oder fahrlässig sein [81]). So darf der Erbe z. B. zur Begründung eines Erstattungsanspruchs keine unrichtigen Angaben machen, sei es auch nur aus Nachlässigkeit. Dagegen braucht er nicht zu befürchten, daß ein ihm erteilter Nachlaßsteuerbescheid unrichtig ist, und wegen Fehlerhaftigkeit eine Neuveranlagung eintritt; vielmehr kann er sich auf dessen Richtigkeit verlassen. Wenn natürlich die Unrichtigkeit deutlich zutage tritt oder sie durch absichtlich falsche Erklärungen veranlaßt ist, so gilt das Gesagte nicht.

Die Frage, ob das Finanzamt seine Ansprüche aus § 109 Abs. 1 AO. geltend machen will, steht in seinem freien Ermessen; es wird wohl nur bei vorsätzlichem oder grobfahrlässigem Handeln einschreiten. Früher war zur Geltendmachung des Anspruchs die Zustimmung des Landesfinanzamts erforderlich, was ein kleinliches Vorgehen verhüten sollte [82]). Diese Vorschrift ist aber durch die NVO. vom 18. März 33 [83]) gestrichen worden.

Bei der Haftung nach § 106 Abs. 1 und 2 muß man sich aber immer vor Augen halten, daß der Erbe nur haftet, wenn er in der Lage war, über den Nachlaß rechtlich und tatsächlich zu verfügen. Dies ergibt sich einmal aus § 109 Abs. 1, der von einer schuldhaften Verletzung der Pflicht spricht und zum andern aus der Sache selbst. Es wäre selbstverständlich unbillig, einen nichtverfügungsberechtigten Erben für Verstöße haften zu lassen, die der Testamentsvollstrecker, der den Nachlaß im Besitz hat, gegen § 106 AO. begeht.

---

[81]) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 90, A. 1.

[82]) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 90, A. 3.

[83]) NVO. vom 18. 3. 33, Kap. 8 — Vereinfachung im Besteuerungsverfahren — Art. 1, Ziff. 2, RGBl. I, S. 109/118 i. Kr. 1. 4. 33.

Ebenso wenig wird der Erbe verantwortlich gemacht werden können, solange noch ein Erbschaftsbesitzer den Nachlaß in Händen hat [84]).

§ 120 AO. sieht den Fall vor, daß jemand nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Verbindlichkeiten eines anderen zu erfüllen. Es sei aber schon hier gesagt, daß § 120 AO. die steuerrechtlichen Haftungsvorschriften nicht beschränken, sondern nur ergänzen soll. Wenn die Personen, die nach bürgerlichem Recht haften, ebenfalls nach Steuerrecht in Anspruch genommen werden können, wie z. B. die Erben, so muß die Haftung nach Steuerrecht eintreten. § 120 kann also wegen der sehr ausgedehnten steuerrechtlichen Haftungsvorschriften nur sehr selten zur Anwendung kommen [85]).

Aus diesem Grunde trifft er auch nicht die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge [86]). Der Gesamtrechtsnachfolger tritt einfach an die Stelle des Vorgängers, er setzt im vollen Umfang dessen Rechtspersönlichkeit fort; die Haftung der Erben ist steuerrechtlich in den §§ 8 Abs. 2 StAnpG., 106, 109, 97 Abs. 2 AO. usw. erschöpfend geregelt. So erübrigt es sich, an dieser Stelle weiter auf ihn einzugehen.

Nachfolge in Erstattungsansprüchen.

Für die Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs durch den Erben des Berechtigten ist wichtig, daß der Erbe den Anspruch, gleichgültig, ob eine andere Ausschlußfrist besteht, noch sechs Monate, nachdem er die Erbschaft angenommen hat oder der Konkurs über diese eröffnet worden ist, geltend machen kann (§ 154 Abs. 2 AO.). Daß ein Erstattungsanspruch auf den Erben übergeht, setzt also § 154 ohne weiteres voraus; das ist auch einleuchtend und unbestritten, da der Erstattungsanspruch der Sache nach ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung auf öffentlichrechtlicher Grundlage ist, demnach zum Vermögen gehört.

In diesem Zusammenhang interessiert auch die Frage, wer erstattungsberechtigt ist. Der RFH. sagt (KartAO. 31, § 150, Abs. 1, R. 1): „Erstattungsberechtigt ist grundsätzlich der Gesamtschuldner, der die Einzahlung entrichtet hat.“ Diese Ausdrucksweise ist, wie Liebisch (a. a. O., S. 114) mit Recht hervorhebt, irreführend, zuweilen sogar unrichtig. Dan denke z. B. an den Steuerabzug vom Arbeitslohn und Kapitalertrag. Richterweise muß es heißen: Erstattungsberechtigt ist grundsätzlich derjenige, auf dessen Kosten gezahlt worden ist. Dies ist auch zu beachten, wenn man den Rechtsnachfolger des Berechtigten ermitteln will.

---

84) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 87, III.
85) Vgl. zu Vorstehendem Becker, a. a. O., zu § 100, Anm. 5; Hensel, a. a. O., S. 70 ff.
86) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 100, Anm. 5.

Die Erbenhaftung in den einzelnen Steuergesetzen.

Bei der Einkommensteuer muß man sich vergegenwärtigen, daß das Einkommensteuergesetz nicht einzelne rechtsgeschäftliche Vorfälle, sondern bestimmte Personen und diese nach Maßgabe des ihnen zugeflossenen Einkommens besteuert [87]).

Die Einkommensteuerschuld wird im allgemeinen für ein abgelaufenes Kalenderjahr nach dessen Ergebnis festgesetzt. Wenn nun beim Tode des Steuerpflichtigen die Veranlagung für das vergangene Jahr noch nicht geschehen ist, so muß sie nachgeholt werden und, wenn erforderlich, noch nachträglich eine Abschlußzahlung festgesetzt werden. Daß der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt nicht mehr lebt, ist bedeutungslos und tritt garnicht in Erscheinung [88]).

Hat der Erblasser ihm durch die Vorauszahlungspflicht entstandene, bis zu seinem Tode fällig gewordene Steuerschulden nicht beglichen, so hat der Erbe für sie einzustehen.

Nach § 10 Abs. 4 in Verbindung mit § 25 Abs. 2 Einkommensteuergesetz wird, wenn die Steuerpflicht infolge des Todes des Steuerpflichtigen nicht während des ganzen Jahres bestanden hat, die Steuer von Anfang des Jahres bis zum Zeitpunkt des Todes errechnet; ihr Umfang ist durch sofortige Veranlagung festzustellen.

Für die Vermögenssteuer ist bei Wegfall des Steuerpflichtigen § 15 Vermögensteuergesetz von Wichtigkeit, der bestimmt, daß sie noch bis zum Schluß des Rechnungsjahres erhoben wird, dessen Beginn in das Kalenderjahr fällt, in dem die Steuerpflicht weggefallen ist. Vor dem 22. Mai 1931 wurde die Steuer nur bis zum Ende des Kalendermonats erhoben, in dem der Todestag erfolgte. Es zeigt sich hier also eine Verschärfung der Bestimmungen zu Ungunsten des Rechtsnachfolgers.

Für die Vermögensteuer ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, wann die Steuerschulden vom Vermögen abgezogen werden können. Nach § 3 StAG. entsteht die Steuerschuld zu dem Zeitpunkt, in dem der gesetzliche Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die Festsetzung der Steuer hat also, wie der Abs. 2 des § 3 StAG. ausdrücklich feststellt, nur deklaratorische Bedeutung. § 3 ist für die Verkehrs- und Verbrauchsteuern von Wichtigkeit, die eventuell vor dem Tode des Erblassers entstanden sind, und die in dem vom Gesetz erwähnten Zeitpunkt als entstanden gelten.

§ 3 Abs. 1 StAG. läßt also die Steuerschuld ohne Rücksicht auf die Festsetzung des Betrages entstehen. Diese an sich merkwürdig anmutende Regelung ist aus Zweckmäßigkeitserwägungen heraus entstanden. Wenn man die Steuerschuld mit der Festsetzung des Betrages hätte entstehen lassen, so wären erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten unausbleiblich gewesen.

---

[87]) Urt. d. RFH. v. 18. Okt. 33, StuW., Bd. 33, Nr. 776.
[88]) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 148/49.

Die Entstehung wäre abhängig geworden von der Arbeitsweise und der Arbeitsbelastung der einzelnen Behörden, die selbstverständlich sehr verschieden sein kann und das auch wohl ist. Würde die Steuerschuld erst mit ihrer Veranlagung als entstanden gelten, so hätte das zu den unsinnigsten, mit der inneren Logik des Rechts nicht zu vereinbarenden Konsequenzen geführt. So geht doch z. B. die Steuerschuld vor ihrer Veranlagung auf die Erben über. Das wäre bei einer noch nicht entstandenen Schuld möglich. Außerdem kann das Finanzamt nach § 378 Abs. 1 AO. unter Umständen den Arrest in das Vermögen des Steuerpflichtigen anordnen, auch „wenn der Anspruch noch nicht zahlenmäßig feststeht"; auch dies wäre eine Unmöglichkeit, wenn der Anspruch noch garnicht entstanden wäre. Weiter kann man in der Regel am Stichtag noch nicht veranlagte, wohl aber veranlagbare Steuern bei der Bewertung eines Vermögens abziehen, z. B. wenn eine Erbschaft vor dem Vermögenssteuerstichtag zugefallen ist, die Erbschaftssteuer bei der Ermittlung der Vermögensteuer. Die konsequente Folgerung aus diesem Gedanken konnte nur sein, die Steuerschuld schon dann entstehen zu lassen, wenn der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist, an den sie knüpft.

Wichtig für uns ist besonders, daß alle nach § 3 StAG. entstandenen Steuern auf den Erben übergehen, und zwar samt den materiellen Nebenleistungspflichten [89]) [90]).

b. Beim Erbgang durch Verschollenheit.

Die Verschollenheit ruft im Steuerrecht genau die gleichen Wirkungen hervor wie der Tod.

Abweichend vom bürgerlichen Recht liegt aber der Zeitpunkt der Todesvermutung. Während im bürgerlichen Recht nach § 18 BGB. der Zeitpunkt, den das die Todeserklärung aussprechende Urteil feststellt, als Todestag gilt, gilt im Steuerrecht abweichend davon der Tag, mit dessen Ablauf das Ausschlußurteil rechtskräftig wird, als Todestag (§ 3 Abs. 4 StAG.). Das heißt, daß der bürgerlichrechtliche Zeitpunkt der Todesvermutung immer mit dem steuerrechtlichen Zeitpunkt auseinanderfällt; denn im Ausschlußurteil wird immer ein anderer, meist weit zurückliegender Tag als Todestag festgesetzt.

Diese Regelung kann für die Besteuerten zuweilen sehr nachteilige Folgen haben. Nehmen wir einmal folgenden, garnicht seltenen Fall: Ein seit Jahrzehnten Verschollener wird erst jetzt für tot erklärt. Das Ausschlußurteil stellt auch richtig einen weit zurückliegenden Zeitpunkt als Todestag fest. Steuerrechtlich gilt aber der Zeitpunkt der Rechtskraft des Ausschlußurteils als Tag des Todes. Es ist nun sehr wohl möglich, daß der Erbe unter der Herrschaft des heutigen Erbschaftssteuergesetzes auf Grund von Tatbeständen steuerpflichtig ist, die z. Zt. des wirklichen oder mutmaßlichen Todes noch steuerfrei waren. In diesen Fällen kann allerdings dem steuerpflichtigen Rechtsnachfolger gemäß § 131

89) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 81, A. 1.
90) Vgl. oben, S. 32 f.

Abs. 1 AO. die Steuerschulden ganz oder teilweise aus Billigkeitsgründen erlassen werden[91]).

Aber abgesehen von diesem Fall, der eine unerfreuliche, aber unvermeidbare Härte darstellt, ist die im § 3 Abs. 4 StAG. getroffene Lösung sehr zweckmäßig. Es wird durch diese Vorschrift vermieden, daß sämtliche vom Zeitpunkt der Verschollenheit bis zum steuerrechtlichen Todestag erfolgten Besitzwechsel neu aufgerollt und der entsprechenden Steuer zugeführt werden. Es wird häufig vorkommen, daß die Erbschaft erst den nahen Verwandten des Verschollenen zufällt und von diesen wieder ihren Verwandten zukommt, sodaß bei dem Rechtskräftigwerden des Ausschlußurteils ein dem Verschollenen entfernt Verwandter den Nachlaß in Besitz hat, und demnach die Erbschaftssteuer nach einer höheren Klasse zu erheben ist, als es der Fall wäre, wenn der bürgerlich rechtliche Todestag des § 18 BGB. gelten würde. Aber trotzdem ist der dieser Lösung zugrunde liegende Gedanke billig. Denn dem Staat sind ja dadurch, daß die inzwischen erfolgten Besitzwechsel unversteuert blieben, eine Reihe von Besteuerungen verloren gegangen. Dafür soll er jetzt, wenigstens teilweise, dadurch entschädigt werden, daß die Erbschaftssteuer nach einer höheren Klasse erhoben wird, als es der Fall wäre, wenn der bürgerlich rechtliche Todestag infrage käme.

Die Einkommensteuer, die Vermögenssteuer usw. sind bis zum steuerrechtlichen Todestag aus dem Vermögen des Verschollenen zu entrichten. Eigentlich müßte das Einkommen, das sich während der Zeit vom bürgerlich rechtlichen Todestag bis zum Tag der Rechtskraft des Ausschlußurteils ergibt, nach bürgerlichem Recht als Einkommen des Erben behandelt werden und die aus dem Vermögen des Verschollenen entrichteten Steuern erstattet und der Erbe nachveranlagt werden; das geschieht aber nicht: Es läßt sich z. B. auch der Fall denken, daß der Verschollene Gläubiger oder Schuldner des Erben war. Es ist also in diesen Fällen Kapitalertragssteuer entrichtet worden. Wenn sich nun bürgerlich-rechtlich ergibt, daß die Schuld in dem Zeitpunkt, der im bürgerlichem Recht als Todestag gilt, schon durch Fusion untergegangen war, so wird trotzdem diese Steuer nicht erstattet; nach bürgerlichem Recht wäre das anzunehmen, denn sie ist ja in einer Zeit gezahlt worden, in der das zugrundeliegende Rechtverhältnis garnicht mehr existierte, nämlich in der Zeit vom bürgerlich rechtlichen Todestag bis zum Tag der Rechtskraft des Ausschlußurteils.

c) Bei der Nachfolge in Erwerbsgesellschaften.

Was die Haftung im Falle der Gesamtnachfolge in eine Personen- oder Sachvereinigung angeht, so haben wir hier ziemlich ähnliche Regelungen wie bei der Haftung des Erben. Ein ganzer Teil der betreffenden Bestimmungen gilt für beide, sowohl für die Gesamtrechtsnachfolge infolge Erbfalls wie für die in Personen- oder Sachvereinigungen.

---

[91]) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 151.

So beruht auch die Haftung des Übernehmers einer Personen- oder Sachvereinigung bei einer Gesamtrechtsnachfolge genau wie die des Erben, auf § 8 Abs. 1 StAG.[92]), der als Beispiel neben der Erbfolge gerade die Verschmelzung von Gesellschaften nennt. Nur trifft den Unternehmer nicht die Vergünstigung des § 8 Abs. 2: Er kann seine Haftung nicht, wie der Erbe, bürgerlich-rechtlich beschränken.

Weiter findet auch hier die Vorschrift des § 106 AO. Anwendung; denn Rechtsnachfolger im Sinne dieser Bestimmung ist nicht allein der Erbe, sondern auch derjenige, der das Vermögen einer juristischen Person oder eines steuerrechtlich rechtsfähigen Gebildes (z. B. einer OHG. oder eines nicht rechtsfähigen Vereins) bei dessen Auflösung im ganzen übernimmt[93]). Die Haftung nach § 106 ist aber an sich keine persönliche, sie ist auf das übernommene Vermögen der Erwerbsgesellschaft beschränkt. Tritt allerdings eine schuldhafte Verletzung der Pflichten des § 106 AO. ein, so haftet der Übernehmer insoweit persönlich, als durch seine Verletzung der ihm durch § 106 AO. auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind, § 109 Abs. 1 AO. Im übrigen gilt auch hier für die Anwendung des § 106 das Seite 34 zu diesem Paragraphen Gesagte.

Ebenfalls ist schon Seite 35 gesagt, daß für die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge nicht § 120 AO. zur Anwendung kommt.

Im übrigen sei auf das Gutachten des RFH. (in Bd. 35 S. 41 amtl. Samml.) verwiesen. Dieses höchst wichtige Gutachten befaßt sich zunächst allerdings mit der formellrechtlichen Frage, wie weit die Pflicht zur Berichtigung einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung auszudehnen sei, kommt aber bei der Untersuchung der weiteren Frage, ob diese Verpflichtung auch auf den Rechtsnachfolger übergeht, (vgl. unten S. 42) auch auf wichtige materiellrechtliche Punkte zu sprechen. Der RFH. legt u. a. dar, daß, wenn jeder Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich für die Verbindlichkeiten, also auch für die Steuerschulden des Rechtsvorgängers haftet, nach § 97 Abs. 2 AO. auf jeden Gesamtrechtsnachfolger sinngemäß die für den Rechtsvorgänger geltenden steuerrechtlichen Vorschriften Anwendung finden müßten. Das Wort „persönlich" in § 97 Abs. 2 AO. bedeutet also nicht, daß diese Bestimmung auf natürliche Personen beschränkt bleiben solle, sie trifft vielmehr auch Rechtspersonen, bei denen Gesamtrechtsnachfolgen ungleich häufiger (infolge Verschmelzung) sind.

---

[92]) Vor Erlaß des StAnpG. fehlte uns eine Generalregelung dieser Art; es herrschte daher ein lebhafter Streit, wie und ob die Steuerschulden bei einer Gesamtnachfolge, die nicht Erbfolge war, auf den Rechtsnachfolger übergehen sollten. Vgl. hierzu W. Merk, a. a. O., F. 100, K. Arens in Viertelj. Schr. f. St. u. Fin. R. 1927, S. 461 u. a. m. Trotzdem konnte nach richtiger Ansicht auch damals die Haftung des Gesamtrechtsnachfolgers nicht zweifelhaft sein. Das ergibt sich aus dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge, das nicht nur dem bürgerlichem Recht eigentümlich ist: Es ist die Eigentümlichkeit der Gesamtrechtsnachfolge auf allen Rechtsgebieten, daß der Gesamtrechtsnachfolger, wie das Wort schon sagt, in den gesamten Rechts- u. damit auch Pflichtenkreis seines Rechtsvorgängers eintritt. Man vgl. auch RFH., 13, 116: „der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger rückt in die gesamte Rechtslage ein".

[93]) Vgl. Becker, a. a. O. zu § 87 zu 3.

2. Nachfolge im Verfahren.

Bei der Nachfolge im Verfahren können wir den Erbfall und die Gesamtrechtsnachfolge in Erwerbsgesellschaften zusammen behandelt; denn es handelt sich immer um Gesamtrechtsnachfolge. Die Bestimmungen der Gesetze und auch die Entscheidungen des RFH., die für diese Fälle getroffen sind, umfassen, wenn sich nicht im Einzelfall aus der Natur der Sache zwingend etwas anderes ergibt, das ganze Gebiet der Gesamtrechtsnachfolge. Wenn z. B. der Wortlaut des § 238 Satz 3 AO. nur den Erben zur Rechtsmitteleinlegung legitimiert, so muß man diese Bestimmung gleichwohl auch für die anderen Fälle der Gesamtrechtsnachfolge anwenden. (So auch Becker, a. a. O. zu § 225 zu 5, ebenso hat der RFH. die gleiche Ansicht mehrfach ausgesprochen: So sagt er im Urteil vom 21. 12. 27 StuW. Bd. 28 Nr. 147 = RStBl. Bd. 28 S. 56: „In ausdehnender Auslegung des § 225 Satz 3 AO. 1919 (= § 238 S. 3 AO. 1931) kann für andere Gesamtrechtsnachfolger als die Erben der Eintritt in das Rechtsmittelverfahren für zulässig erachtet werden"; Urt. vom 26. 9. 22 StuW. Bd. 23 Nr. 56: „Rechtsnachfolger juristischer Personen zur Rechtsmitteleinlegung legitimiert"; Urt. vom 7. 2. 22, StuW. Bd. 22 S. 601: „Der Senat ist davon ausgegangen, daß bei Übergang einer AG. mit Aktiven und Passiven auf eine andere AG. die übernehmende AG. in das Rechtsmittelverfahren . . . . eingetreten und befugt ist, im eigenen Namen ein Rechtsmittel einzulegen".) Das ergibt sich schon aus der Natur der Gesamtrechtsnachfolge. So stellt der RFH. in 13, 116 folgenden Grundsatz auf: „Der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger rückt in die gesamte Rechtslage, wie sie für den Erblasser zu dessen Vorteil oder Nachteil bestand, ein". Es ist zu beachten, daß dem Erben nicht aus seiner Eigenschaft als Erben, sondern als Gesamtrechtsnachfolger diese Stellung gegeben ist. Demnach gilt dieser Grundsatz und alles, was im Verlauf dieses Teils unserer Untersuchung dargestellt wird, auch für die übrigen Fälle der Gesamtrechtsnachfolge.

Wir dürfen daher für die folgende Untersuchung von vornherein annehmen, daß der Gesamtrechtsnachfolger genau die gleiche Stellung im Verfahren hat, wie sein Rechtsvorgänger, wenn die Gesetze nicht etwa für den Einzelfall etwas anderes vorschreiben.

Stirbt im Zivilprozeß eine Partei, so wird nach § 239 Abs. 1 ZPO. das Verfahren unterbrochen, bis es durch den Rechtsnachfolger wieder aufgenommen wird. Stirbt im Strafprozeß der Beschuldigte, so wird das Verfahren, ohne daß es formell abgeschlossen werden müßte, einfach eingestellt. Wie ist es nun im Steuerrecht, wenn der Pflichtige im Laufe eines Veranlagungs-, Rechtsmittel-, oder Zwangsmittelverfahrens stirbt? Das steuerliche Verfahren wird durch den Wegfall des Steuerpflichtigen kaum, ich möchte sagen, nahezu überhaupt nicht berührt. Das ganze steuerliche Verfahren geht, wie Bühler[94]) sehr treffend sagt, „wie eine etwa schon angefangene Zwangsvollstreckung nach § 779 ZPO. weiter". § 238 AO. schreibt vor, daß jeder Erbe ein Rechtsmittel

[94]) Siehe Bühler, a. a. O., S. 150.

einlegen kann, wenn während des Laufens der Rechtsmittelfrist der zur Einlegung eines Rechtsmittels berechtigte Steuerpflichtige stirbt, ohne es eingelegt zu haben. Umso selbstverständlicher ist die Entscheidung des RFH. vom 5. 4. 22 StuW. Bd. 22 S. 600, die sagt, daß beim Tode des Beschwerdeführers nach Einlegung der Rechtsbeschwerde die Erben ohne weiteres in das Rechtsmittelverfahren eintreten können.

Sind mehrere Erben vorhanden, und will das Finanzamt vorläufig nur gegen einen von ihnen vorgehen und hat es nur den einen zur Steuer herangezogen, so ist nur dieser eine berechtigt, das Rechtsmittel einzulegen. Die Miterben können nicht von selbst beitreten, sie können höchstens vom Finanzamt nach § 241 Abs. 2 AO. hinzugezogen werden [95]).

Wurde aber der Steuerbescheid irrtümlich gegen jemand erlassen, der am Stichtag schon gestorben war, so kann ihn jeder Erbe anfechten: Es fehlen die Verfahrensvoraussetzungen [96]).

Ist die Steuererhebung ausgesetzt worden, etwa nach § 251 AO., aber ohne Sicherheitsleistung, solange eine Rechtsmittelfrist läuft, so kann, wenn die dann einsetzende Beitreibung erfolglos bleibt, auch der Erbe persönlich in Anspruch genommen werden. Aber seine Inanspruchnahme soll gegen billiges Ermessen nicht verstoßen. Unbilligkeit läge z. B. in den Fällen oben S. 34 vor, wenn man den Erben für haftbar erklären wollte, solange ein Testamentsvollstrecker oder Erbschaftsbesitzer den Nachlaß in Händen hat, der Erbe also garnicht verfügungsberechtigt ist. Dagegen würde es nicht unbillig sein, den Erben haften zu lassen, wenn er bei Auszahlung der Zuwendung es unterlassen hat, festzustellen, ob die Steuer bezahlt ist, und, wenn das nicht der Fall war, keine Mittel für deren Bezahlung zurückbehalten hat [97]).

Für die Bewertung im Falle der Rechtsnachfolge ist § 219 Abs. 2 AO. von Wichtigkeit, der bestimmt, daß sich ein Feststellungsbescheid über einen Gegenstand, wenn nach dem Feststellungszeitpunkt oder nach dem Ablauf des Steuerabschnitts eine Rechtsnachfolge in den Gegenstand eingetreten ist, auch gegen den Rechtsnachfolger insoweit richtet, als nach den Vorschriften der Steuergesetze die Feststellung für den Rechtsnachfolger von Bedeutung ist. Ist die Rechtsnachfolge erst nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an den Rechtsvorgänger eingetreten, so wirkt diese Bekanntgabe auch zugleich gegen den Rechtsnachfolger.

§ 219 AO. ist erst 1931 in die Abgabenordnung eingefügt worden. Bis dahin stand der RFH. auf dem Standpunkt, daß die Feststellung des Einheitswerts eines Grundstücks gegenüber dem Eigentümer im Hauptfeststellungszeitpunkt nicht gegen dessen Rechtsnachfolger wirke. In der Person des Rechtsnachfolgers sollte durch den Eigentumsübergang eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden

---

[95]) Urteile d. RFH. v. 10. 4. 22 u. 10. 1. 22, StuW., Bd. 22, Nr. 602 u. Bd. 22, Nr. 286.

[96]) U. d. RFH. v. 24. 2. 26, StuW., Bd. 26, Nr. 156.

[97]) Urt. d. RFH. in 26, 309 (das zu § 15 III ErbschStG. ergangen ist).

sein, und daher sei der Einheitswert des Grundstücks nach §§ 75, 76 des Reichsbewertungsgesetzes von 1925 neu- und nachfestzustellen. Als nun der Einheitswert auch Bewertungsgrundlage für die Grundsteuer wurde, ließ sich diese Auslegung des Gesetzes nicht mehr halten. Von der Grundsteuer werden die Grundstücke als solche erfaßt, ohne Rücksicht auf den jeweiligen Eigentümer, und so konnten nicht zwei Grundstücke mit gleicher Zweckbestimmung mit Rücksicht auf ihre Eigentümer unterschiedlich besteuert werden. Aus diesen Gründen wurde § 219 AO. geschaffen[98]).

Der in § 8 Abs. 2 StAG. angeführte § 117 AO. interessiert hier nicht, da er vorwiegend materielles Recht regelt und außerdem noch der Rechtsnachfolger für ihn ausdrücklich ausgenommen ist. Aber es ist in diesem Zusammenhang doch interessant, darauf hinzuweisen, aus welchen Gedankengängen § 117 entstanden ist. Er sollte nämlich gerade für den Erben geschaffen werden. § 117 entsprang, wie Becker[99]) ausführt, der Erwägung, daß gewissenlose Steuerpflichtige meistens nur durch ein Bedenken gezügelt werden, nämlich, daß ihr Tun und Treiben bei ihrem Tode ihre Erben in eine peinliche Lage bringen könnte, ja, daß diese oft gezwungen seien, es wider ihren Willen fortzusetzen. So seien äußerst scharfe, wenn auch für den Verkehr nachteilige und bedenkliche Überwachungsvorschriften entstanden, wie z. B. auch der § 28 ErbStG. In derselben Richtung sollte auch der nur durch die Zeitverhältnisse zu rechtfertigende § 117 AO. wirken. Es sollte den Erben die Verantwortung klargemacht werden, die sie übernähmen, wenn sie das Treiben ihres Erblassers vertuschen oder fortsetzen wollten. Die Ausdehnung auf die andern in § 117 genannten Personen ergäbe sich aus dem aufgestellten Grundsatz.

Wie es dann aber kam, daß doch gerade die Erben von der Haftung ausgeschlossen wurden, sagt das Gutachten des RFH. Bd. 35 S. 41 amtl. Samml. Der § 117 ist demnach im Abs. 1 anders verkündet worden, als er von der Nationalversammlung beschlossen worden war. Die Frage, ob es ein Versehen oder eine absichtliche Fälschung war, läßt der RFH. offen. Jedenfalls haben wir beim § 117 Abs. 1 den gewiß recht eigenartigen Fall, daß gerade die Personen, für die er geschaffen sein sollte, ausgenommen sind.

Muß man aber daraus, daß die Rechtsnachfolger in § 117 gestrichen sind, schließen, sie hätten die Nacherklärungspflicht nicht? Mit dieser Frage beschäftigt sich das oben erwähnte Gutachten des RFH. ausführlich. Hier hat der Reichsminister der Finanzen den RFH. um ein Gutachten für folgende Fälle gebeten: 1. Ein Steuerpflichtiger hat aus Saumseligkeit keine Vermögenserklärung abgegeben. 2. Ein anderer Steuerpflichtiger hat aus Fahrlässigkeit Teile seines Vermögens nicht angegeben. 3. Ein dritter Steuerpflichtiger hat, ohne daß ihn ein Verschulden trifft, Bewertungen so vorgenommen, daß sich in der Einkommen- und Körperschaftssteuererklärung ein zu geringes steuerpflichtiges Einkommen ergeben hat. Besteht in Fällen der vorbezeichneten Art eine Berichtigungspflicht,

---

[98]) Vgl. Dziegalowski-Thümen, a. a. O., § 25 zu 4.
[99]) Vgl. Becker, a. a. O. zu § 97.

die ohne besondere (vom Finanzamt ausgehende) Aufforderung zu erfüllen ist, dann, wenn eine Gesamtrechtsnachfolge eingetreten ist?

Anfangs untersucht der RFH. die Frage, ob der Rechtsvorgänger die Nacherklärungspflicht hat und kommt zu einer Bejahung. Der grundsätzliche Rechtsgedanke von Treu und Glauben, der im bürgerlichen Recht z. B. in den §§ 133, 157, 162, 226, 242 BGB. und in § 346 HGB. seinen Ausdruck findet, beherrsche auch das Steuerrecht und habe in den §§ 9—11 der AO. von 1931 die geeignete Form gefunden. Wenn aber dort eine Lücke aufträte, so bestehe kein Bedenken, dem grundsätzlichen Rechtsgedanken von Treu und Glauben auch im Steuerrecht Geltung zu verschaffen. Die allgemeine Anerkennung des Rechtsgedankens: „Der Schuldner hat die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern", der im bürgerlichen Recht in § 242 BGB. seinen Niederschlag gefunden hat, könne im Steuerrecht bedenkenlos zur Prägung des Satzes führen, der Steuerpflichtige habe sich in Erfüllung seiner Verbindlichkeiten gegenüber der Steuerbehörde so zu verhalten, wie Treu und Glauben es erforderten. Freilich dürfe man darüber nicht vergessen, daß der Einzelne dem Staate gegenüber noch weitergehende Pflichten habe, als dem Einzelnen gegenüber.

Was die Nacherklärungspflicht des Gesamtnachfolgers angehe, so könne diese nicht aus § 117 AO. abgeleitet werden, da hier ja das Wort „Rechtsnachfolger" fehle. Man könne dies aber nicht als Gesetzesabsicht unterstellen, denn die Nationalversammlung habe dieses Wort nicht aus dem Regierungsentwurf gestrichen, vielmehr sei, wie oben bereits ausgeführt, § 117 Abs. 1 AO. anders verkündet worden, als er von der Nationalversammlung beschlossen worden sei. Es wäre zu untersuchen, ob diese Pflicht des Gesamtrechtsnachfolgers nicht sonst aus der AO. abgeleitet werden könne, wie z. B. aus § 97 Abs. 2, der die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß für die gelten läßt, die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften. Dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge entspreche es, daß hier für alle Verbindlichkeiten des Rechtsvorgängers, also auch für die Steuerschulden, gehaftet würde. Einer besonderen gesetzlichen Vorschrift, um eine derartige Haftung zu begründen, bedürfe es nicht. Sinn und Zweck der Vorschrift des § 115 Abs. 3 AO. in der Fassung von 1931 „Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern, wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht" sei nicht die Begründung der Haftung des Erben für Steuerschulden des Erblassers, sondern die Einschränkung derselben. Der Erbe solle für die Steuerschulden nur soweit haften, wie er nach bürgerlichem Recht für Nachlaßverbindlichkeiten hafte, jedenfalls nicht unbeschränkt. Es dürfe also daraus, daß die Haftung des Erben für Nachlaßsteuerschulden besonders ausgesprochen sei, nicht gefolgert werden, daß in andern Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (wie z. B. Verschmelzung von Gesellschaften) eine Haftung für Steuerschulden des Rechtsvorgängers nicht bestehe. Da also jeder Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich für die Verbindlichkeiten, also auch für die Steuerschulden des Rechtsvorgängers hafte, so gelten nach § 97 Abs. 2

AO. auch für jeden Gesamtrechtsnachfolger sinngemäß die für den Rechtsvorgänger geltenden steuerrechtlichen Vorschriften. Die Frage sei demnach zu bejahen.

Den Ausführungen des RFH. kann im großen und ganzen beigetreten werden. Erfreulich ist, daß offen ausgeführt wird: „Die Pflichten des Einzelnen gegen den Staat sind größer, als die gegen den Einzelnen". Das wäre in der verflossenen liberalistischen Periode unmöglich gewesen.

Ebenso kann der Anwendung des Grundgedankens des § 242 BGB. im Steuerrecht nach den überzeugenden Ausführungen des RFH. bedenkenlos zugestimmt werden [100]). Auch die Folgerung [101]) aus der wohl einzig dastehenden und bisher völlig unbekannt gebliebenen Tatsache [102]), daß der § 117 Abs. 1 anders verkündet worden ist, als er beschlossen wurde, kann zu keinem Bedenken Anlaß geben. Denn die beschlossene Fassung kann nicht gelten, sie ist nicht verkündet worden; aber den Wortlaut des § 117 Abs. 1 kann man nicht als Gesetzesabsicht unterstellen, denn der Gesetzgeber hatte ja eine ganz andere, entgegengetzte Absicht. Daher erscheint es gerechtfertigt, trotz des Wortlautes des § 117 Abs. 1 AO. die Bestimmung des § 97 Abs. 2 AO. zu Hilfe zu nehmen.

Anders ist es mit der Bejahung der Nacherklärungspflicht des Steuerpflichtigen selbst. Man denke einmal an folgenden Fall: Ein Steuerpflichtiger erkennt vor Ablauf der Verjährungsfrist, daß er ohne sein Verschulden eine unrichtige Steuererklärung abgegeben hat. Jetzt ist er verpflichtet, diese unverzüglich zu berichtigen, widrigenfalls er Steuerhinterziehung begeht, die erst in zehn Jahren verjährt. Nun sind Berichtigungsveranlagungen, auch wenn sie noch so berechtigt sind, Veranlagungen, die vom Steuerpflichtigen als ein gewisses Unrecht empfunden werden aus dem Gedanken heraus, was einmal vom Finanzamt erledigt sei, müsse erledigt bleiben. Heute steigert man nun die Anforderungen noch, man verlangt außerdem vom Steuerpflichtigen, daß er selbst die Unterlagen zu einer Berichtigungsveranlagung oder Nachforderung zur Stelle schafft. Becker [103]) fordert, daß hier die Gesetzgebung der Rechtssprechung zur Hilfe kommen soll und eine Vorschrift etwa folgenden Inhalt schaffen soll: Der Steuerpflichtige hat die Pflicht, eine unvollständige oder unrichtige Steuererklärung oder eine der Behörde gegenüber unrichtig erteilte Auskunft unverzüglich zu berichtigen oder zu ergänzen, sobald er nachträglich deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt. Diese Verpflichtung verjährt mit dem Ablauf des auf die Abgabe der Steuererklärung folgenden Jahres. Da es sich hier

[100]) So sagt auch das RG. (RGZ., Bd. 33, S. 99): „Denn nach Treu und Glauben muß auch auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts jeder seine Handlungen und Erklärungen so gelten lassen, wie der Andere sie auffassen dürfte".

[101]) Die verkündete Fassung gilt und nicht die beschlossene, aber aus dieser geltenden Fassung darf nicht gefolgert werden, das Fehlen des Wortes „Rechtsnachfolger" sei Gesetzesabsicht.

[102]) Selbst Becker gibt in StuW., Bd. 3, I, S. 208 ff. zu, daß ihm diese Tatsache unbekannt war.

[103]) Becker, in StuW., Bd. 34, I, S. 208.

um eine Regelung zu Ungunsten des Pflichtigen handelt, so ist es selbstverständlich besser, wenn sie nicht von der Rechtssprechung entwickelt, sondern vom Gesetzgeber angeordnet wird; so kann diesem Vorschlag Beckers nur zugestimmt werden. Aber wie hilft man sich in der Zwischenzeit, also bis zum Erlaß einer derartigen Vorschrift? Man wird hier trotz aller angeführter Bedenken die vom RFH. gefundene Lösung annehmen müssen. Denn es gibt kein „Grundrecht", wonach dem Steuerpflichtigen Vorteile gesichert werden, die ihm infolge eines Versehens der Steuerbehörde, das, wie in unserem Fall, von ihm außerdem noch selbst herbeigeführt war, zufallen. Irrt sich im Zivilrecht eine Person, so muß der Vertragsgegner die §§ 118, 119, 120 BGB., die ähnliche Fälle regeln, gegen sich gelten lassen. Da aber der Einzelne gegen die Volksgesamtheit, also gegen den Staat, selbstverständlich noch mehr Pflichten hat, so ist die Berechtigung der Berichtigungsveranlagung eine Selbstverständlichkeit. Im Steuerrecht hat nun allgemein der Steuerpflichtige selbst an seiner Veranlagung durch Auskünfte usw. mitzuwirken; wenn man diese Regelung konsequent weiter entwickelt, so läßt es sich zum mindesten auch halten, daß der Pflichtige die Unterlagen zu einer etwaigen Berichtigungsveranlagung selbst beibringen muß.

Da hiernach die Nacherklärungspflicht des Steuerpflichtigen selbst zu bejahen ist, so ergibt sich diese Pflicht auch für den Erben, und zwar aus den vom RFH. angeführten Gründen, die so einleuchtend sind, daß ihnen nichts hinzuzufügen ist.

Ist dem Steuerpflichtigen gegenüber die Steuerschuld bereits unanfechtbar festgesetzt worden, so muß der Erbe und selbstverständlich jeder andere Gesamtrechtsnachfolger das gegen sich gelten lassen. (§ 119 Abs. 2 AO.).

Der Erbe und jeder andere Gesamtrechtsnachfolger rückt überhaupt, wie anfangs bereits gesagt, in die gesamte Rechtsposition seines Vorgängers ein. So sagt § 119 Abs. 1 ausdrücklich: „Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Abs. 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen". Aus: „. . . . . gegen seine Heranziehung . . . . ." ist nach der Entscheidung RFH. 35 127 (Erwerber eines Unternehmens nach § 116 AO. ist nicht Gesamtrechtsnachfolger.) nicht zu schließen, daß der Haftpflichtige auf Einwendungen gegen Grund und Höhe seiner Haftung beschränkt ist; er kann auch solche gegen Grund und Höhe der Steuer vorbringen. Andernfalls wäre Satz 2 des Abs. 1 überflüssig und die den Abs. 1 einschränkende Vorschrift des Abs. 2 nicht zu verstehen. „Gegen seine Heranziehung" bedeutet vielmehr nur, daß die gegen den Haftpflichtigen wegen des Hauptanspruchs ergehenden Rechtsmittelentscheidungen nicht für oder gegen den Steuerpflichtigen selbst wirken.

Hat der Erblasser eine Steuererklärung abgegeben, so bindet diese den Erben als Gesamtrechtsnachfolger in der gleichen Weise wie den Erblasser, sofern jener natürlich nicht eine Unrichtigkeit erkennt und demgemäß verpflichtet ist, dem Finanzamt umgehend eine Berichtigung zukommen zu lassen. Hierzu ist

aber der Erblasser auch verpflichtet, und so tritt auch in diesem Fall der Gesamtrechtsnachfolger in genau den gleichen Pflichtenkreis ein, wie ihn sein Rechtsvorgänger innehatte. Aus demselben Grunde binden ihn auch von seinem Rechtsvorgänger gestellte Anträge; konnte dieser allerdings seinen Antrag noch zurücknehmen, so wird dieses Recht auch jenem zuzubilligen sein. In der gleichen Weise wirkt gegen den Rechtsnachfolger eine Vereinbarung, die der ursprünglich Berechtigte auf Grund von § 220 Abs. 3 AO. mit der Behörde getätigt hat. Das gleiche gilt, wenn das Finanzamt an Stelle einer genauen Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens einen Pauschbetrag der Steuer zugrunde gelegt hat, etwa nach § 31 EinkStG., § 21 KörpStG.; natürlich ist der Gesamtrechtsnachfolger auch an einen Antrag des Rechtsvorgängers auf Pauschbesteuerung gemäß § 35 ErbStG. oder an dessen Zustimmung zur Pauschbesteuerung nach § 37 KapVStG. gebunden.

Es erübrigt sich, eine weitere Untersuchung anzustellen, inwieweit einzelne prozessuale Rechtslagen auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen; denn dieser hat, wie auch aus dem Ausgeführten ersichtlich ist, genau die gleiche Stellung wie sein Rechtsvorgänger.

Rechtsnachfolge im Vollstreckungsverfahren.

Nach § 11 Abs. 4 der Beitreibungsordnung ist ein Leistungsgebot gegen den Erben des Vollstreckungsschuldners nicht erforderlich, wenn letzterer stirbt, nachdem eine Zwangsvollstreckung gegen ihn begonnen wurde. Die Zwangsvollstreckung geht in den Nachlaß des ursprünglich Pflichtigen einfach weiter. Eine Parallele haben wir im Zivilrecht im § 779 ZPO., dessen Absatz 2 von § 106 Abs. 3 AO. ersetzt wird.

Wie ist es aber, wenn zu Lebzeiten des Steuerschuldners noch nicht mit der Vollstreckung begonnen wurde, das Leistungsgebot aber schon erlassen war?

Die Vorfrage, ob der Nachlaß überhaupt duldungspflichtig ist, ist nach § 106 AO. für Steuerschulden zu bejahen. Aber auch für andere aus Steuergesetzen entspringende Schulden ist, wie oben Seite 32 ausgeführt, der Nachlaß duldungspflichtig. Der Erbe haftet mit dem Nachlaß für alle aus Steuergesetzen entspringenden Verbindlichkeiten des Erblassers, sofern sie nicht rein persönlicher Natur sind. Mit dieser ausdehnenden Auslegung des § 8 Abs. 2 StAG. müssen wir aber vernünftigerweise auch den § 106 AO. ausdehnend auslegen, und zwar dahin, daß er für alle im Steuerrecht wurzelnden Verbindlichkeiten infrage kommt. Demnach kann das Finanzamt unzweifelhaft in den Nachlaß vollstrecken falls es auch den Erben gemäß § 326 Abs. 4 AO. ein Leistungsgebot zuschickt. So sagt auch der RFH. (in 14 119 Brotversorgungsabgabe), daß den Erben, wenn sie wegen Steuerschulden ihre Rechtsvorgänger, die diesen aber noch nicht bekanntgegeben waren, nach § 326 Abs. 4 AO. in Anspruch genommen werden, die Verfügung, kraft deren sie zur Zahlung aufgefordert werden, vor Beginn der Zwangsvollstreckung bekanntgegeben werden muß. Diese Verfügung ist für sie ein Bescheid nach §§ 221, 212 AO.

Wollte der Gesetzgeber die gegen einen solchen Bescheid allgemein gegebenen Rechtsmittel ausschließen, so hätte er das sicherlich ausdrücklich bestimmt.

Darüber hinaus muß man aber noch den Erlaß eines Leistungsgebotes an die Erben für überflüssig halten, mit der Einschränkung natürlich, daß nur in den Nachlaß vollstreckt werden soll. Denn weder das Rechtsmittel-, noch das Ermittlungsverfahren werden durch den Tod des Steuerpflichtigen unterbrochen. Es ist kein Grund dafür vorhanden, warum es beim Beitreibungsverfahren nicht genau so sein sollte. Nehmen wir einmal an, der Pflichtige stürbe, während das Rechtsmittelverfahren läuft. Dann würden die Erben doch einfach an seine Stelle treten und das Urteil erginge gegen sie. Das Gleiche hat § 238 Satz 2 AO. für den Fall ausgesprochen, daß der Pflichtige während der Rechtsmittelfrist stirbt, ohne ein Rechtsmittel eingelegt zu haben. Die Erben sind Gesamtrechtsnachfolger; sie setzen also die vermögensrechtliche Persönlichkeit des Erblassers in vollem Umfange fort. Deshalb muß auch ein dem Erblasser zugeschicktes Leistungsgebot ohne weiteres gegen den Erben gelten. Ist dem Erblasser ein Leistungsgebot zugegangen, so kann das Finanzamt in den Nachlaß vollstrecken, soweit es sich natürlich nicht um eine rein persönliche Leistungspflicht des Erblassers handelt, ohne den Erben nach § 326 Abs. 4 AO. ein besonderes Leistungsgebot zuzustellen[104]).

Das Urteil des RFH. (9, 316) geht noch einen Schritt weiter und bestimmt, daß noch nach dem Tode des Erblassers ein auf dessen Namen lautendes Leistungsgebot den Erben rechtwirksam zugehen und daraufhin in den Nachlaß vollstreckt werden kann. Hiergegen kann nach dem oben Ausgeführten auch nichts eingewandt werden, besonders auch deshalb nicht, da für diese Regelung der Angelegenheit ein großes praktisches Bedürfnis besteht, weil das Finanzamt den Tod des Pflichtigen oft garnicht oder erst sehr lange nach dem Tode erfährt. Ist dem Finanzamt der Tod einmal bekanntgegeben, so hat es tunlichst bald das Verfahren auf den Namen des Erben oder des Nachlasses umzuschreiben, aber nötig ist das, wie gesagt nicht. Ist ein Steuerbescheid auf den Namen des ursprünglich Verpflichteten, aber nach dem Tod desselben erlassen, so ist er den Erben zuzustellen, braucht aber dabei nicht zu enthalten, aufgrund welcher Vorschrift gegen ihn vorgegangen wird (Urteil des RFH. 9, S. 316[105])).

§ 330 AO. sagt, daß in Fällen, wo die Haftung auf bürgerlichem Recht beruht, aber nach Gesetz eintritt, das Finanzamt zur Vollstreckung nicht der Klage und der Erwirkung eines vollstreckbaren Titels bedarf, sondern es kann nach Anhörung der Beteiligten die Haftung aussprechen und die Beitreibung anordnen. Aber auch für diesen § 330 gilt das für § 120 AO. Gesagte. Denn die Erben haften schon nach § 97 Abs. 2 und sind demnach Vollstreckungsschuldner nach § 326 Abs. 3 AO. So sagt auch § 330 Abs. 3: „Wenn die

---

104) Vgl. zu Vorstehendem Becker, a. a. O., § 299 zu 22, 23.

105) Vgl. hier auch RFH. 9, 316: Erlassung eines Vollstreckungsbescheids gemäß § 3 SteuernachsG. nach dem Tode eines Steuerpflichtigen, der Vermögensteile vorsätzlich verschwiegen hat.

im ersten Absatz bezeichneten Personen nach § 326 Abs. 3 aufgrund der Steuergesetze Vollstreckungsschuldner sind, oder die Pflichten solcher haben, bewendet es bei §§ 327, 328 Abs. 1 Satz 2."

B. Teilrechtsnachfolge.

1. Nachfolge in materielle Steuerschulden und Erstattungsansprüche.

a. Beim Übergang eines Unternehmens im Ganzen.

Daß es eine steuerrechtliche Rechtsnachfolge auch in ein Unternehmen gibt, beweißt § 116 AO. i. d. Fassg. d. StAnpG. § 21 Nr. 11. Wesentlich für die Fälle, die unter § 116 AO. fallen, ist, daß es sich hier immer um Teilrechtsnachfolge handelt. Denn derjenige, der ein Unternehmen von dem Veräußerer erwirbt, wird nicht dessen Gesamtrechtsnachfolger; er setzt nicht dessen vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit in vollem Umfange fort, sondern er ist nur Nachfolger in einen Vermögensteil, eben in das Unternehmen [106]).

§ 116 sagt in seinem Absatz 1, daß der Erwerber eines Unternehmens im Ganzen oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs im Ganzen neben dem Unternehmer hafte: 1. für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet und 2. für Steuerabzugsbeträge. Voraussetzung für die Haftung ist in beiden Fällen, daß die Beträge im letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahr oder Steuerabschnitt fällig geworden sind.

Diese Regelung beruht auf der Neufassung der Vorschrift durch StAnpGes. vom 16. Okt. 1934, § 21, Nr. 11 [107]). Vorher umfaßte die Haftung des Unternehmers ganz allgemein alle im Betrieb des Unternehmens begründeten Steuerschulden, mochten sie auch Jahre zurückliegen. Die jetzige Beschränkung der Haftpflicht auf die Steuern, die ein Jahr vor dem Erwerb fällig geworden sind, ist sehr zu begrüßen; denn das Risiko, das der Erwerber eines Unternehmens im Ganzen vor dem 16. 10. 1934 einging, war garnicht zu übersehen, zumal die Haftung persönlicher Natur ist. Eine weitere Einschränkung hat der § 116 in seinem Absatz 3 gebracht, in dem er die Haftung nicht entstehen läßt, wenn der Betrieb aus einer Konkursmasse erworben wurde. Der alte § 116 traf hierüber keine Regelung; so glaubte der RFH. die Haftung nach § 116 Abs. 1 auch dann eintreten lassen zu müssen, wenn der Erwerb

---

[106]) Über den Zweck des § 116 AO. sagt der RFH. (in 26, 316) einmal: Die Vorschrift über die Haftung des Erwerbers eines Unternehmens im ganzen als solchem soll eine Sicherung für solche Steuerschulden liefern, die sich auf den Betrieb gründen. Derjenige, der durch die Übernahme des Unternehmens Vorteile erlangt, soll auch in gewissem Umfange die durch den Betrieb bisher entstandenen Steuerlasten tragen.

[107]) Vgl. Reinhardt in Dtsch. Steuerztg., März 1935, Heft 11 ff.

in einer Zwangsversteigerung getätigt worden war [108]). Dabei beachtete er nicht, daß der Erwerb in einer Zwangsversteigerung originär ist [109]).

Was ist ein Unternehmen im steuerrechtlichen Sinne? Bis zum 16. 10. 1934 hatten wir keine gesetzliche Definition; hiergegen bringt aber das neue Umsatzsteuergesetz in seinem § 2 eine Begriffsbestimmung. Für die Haftung des Erwerbers nach § 116 AO. ist auch diese im UmsStG. gegebene Begriffsbestimmung des Unternehmens ebenfalls anzuwenden [109]). Der bisherigen Rechtsprechung ging in dieser Beziehung jede Einheitlichkeit ab [110]).

Was gilt nun als Übereignung [111]) eines Unternehmens i. S. des § 116 AO.? Vorweg sei festgestellt, daß ausschließlich wirtschaftliche Gesichtspunkte für die Beantwortung dieser Frage maßgebend sind. So hat der RFH. auch stets betont, daß es nicht auf die Rechtsform der Veräußerungsverträge und der Abmachungen der Parteien ankomme, sondern lediglich auf die tatsächlichen, d. h. wirtschaftlichen Verhältnisse [112]). Haben demnach die Parteien miteinander ausgemacht, daß der Erwerber für keine Schulden hafte, so ist das selbstverständlich für die Haftung aus § 116 AO. unwesentlich. Die Haftung bleibt bestehen, auch wenn der Erwerber z. B. neue Geschäftsbücher anlegt, denn das Geschäft wird dadurch nicht zu einem anderen, neuen Geschäft [113]).

Wenn ein Unternehmen im Sinne des § 116 AO. übergegangen ist, und die Übergabe zu einem späteren Zeitpunkt als dem des Vertragsabschlusses erfolgt ist, so gilt als Tag der Veräußerung nicht der im Vertrag angegebene Zeitpunkt,, sondern der Tag der tatsächlichen Übergabe; denn wie oben bereits ausgeführt, soll der, der die Vorteile aus dem Betrieb zieht, auch für die aus dem Betrieb erwachsenden Steuerschulden haften. Vorteile hat der Erwerber aber erst, wenn der Betrieb auf ihn wirklich übergegangen ist, wenn er die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Unternehmen erlangt hat [114]).

Wird ein Unternehmen, dessen Betrieb der Anmeldungspflicht unterliegt, weil in ihm steuerbare Gegenstände gewonnen, hergestellt oder umgesetzt werden (§ 191 AO.), abgemeldet und dann im ganzen veräußert, so ist die Haftung nach § 116 Abs. 1 AO. nicht ausgeschlossen. Ist es aus dem Grund erworben

---

[108]) So RFH. v. 20. 12. 27, StuW., Bd. 28, Nr. 140, Kart. zu § 96 AO. R. 25, ebenso 31, 133.

[109]) Zu den Änderungen vgl. Begründung zum StAnpGes. 1934, zu § 21, RStBl. 1934, 1398/1414.

[110]) Vgl. Entsch. Kart. AO. zu § 96, R. 7 u. R. 26. Nach der ersten Entscheidung sollten bereits Ladeneinrichtung, Warenvorräte usw. „en bloc" ein Unternehmen darstellen, während die letztere Entscheidung vernünftigerweise die Veräußerung eines lebenden, fortsetzungsfähigen Betriebes verlangte.

[111]) Über die Änderung der Neufassung. Jetzt Übereignung, früher Veräußerung. Vgl. Begründung (S. Anm. 109).

[112]) Siehe hierzu insbesondere Urt. d. RFH. vom 30. 8. 29, StuW., Bd. 30, Nr. 667, RStBl. Bd. 30, S. 119.

[113]) Urteil des RHF. v. 13. 6. 38, StuW., Bd. 28, Nr. 426, Kart. zu § 96 AO., R. 36.

[114]) Urt. d. RFH. v. 26. 10. 27, StuW., Bd. 28, Nr. 26, Kart. zu § 96 AO., R. 19.

und stillgelegt worden, weil sich der Erwerber dadurch eines Konkurrenzunternehmens entledigen wollte, so tritt Haftung nach § 116 Abs. 1 AO. ein, denn in diesem Falle ist ja ein Vorteil aus dem Erwerb gezogen worden. (Vgl. die oben S. 48 Anm. 106 dargelegte Zweckbestimmung des § 116 und Urteil des RFH. vom 18. 7. 34, Stuw., Bd. 34, S. 646.)

Ruht ein Betrieb nur kurze Zeit, z. B. infolge von Instandsetzungsarbeiten, so ist darin keine Unterbrechung der Betriebsführung zu sehen. Auch der Umstand, daß ein Betrieb vor der Übernahme nicht durch den Steuerschuldner selbst, sondern durch den Zwangsverwalter betrieben wurde, ist für die Tatsach unerheblich, daß der Erwerber Rechtsnachfolger des Veräußerers ist und demgemäß auch für dessen Steuerschulden im Rahmen des § 116 AO. haftet. Ebensowenig wie ein Zwangsverwalter haftet ein Treuhänder, dem eine in Schwierigkeiten geratene Firma zur Verwertung für die Gläubiger übertragen wurde, als „Erwerber" eines Unternehmens im ganzen. Auch ihn trifft nur die sachliche Haftung des Verfügungsberechtigten, die sich auf die von ihm verwalteten Mittel beschränkt (Urt. des RFH. vom 9. 7. 26, StuW., Bd. 26, Nr. 574, Kart. zu § 96 AO., R. 8; Urt. d. RFH. vom 17. 4. 28, StuW., Bd. 28, Nr. 427, Kart. zu § 96 AO., R. 31).

Es fehlt bei der Rechtsprechung zu § 116 AO. aber auch nicht an harten und für den Verkehr gefährlichen Entscheidungen; der Grund hierfür ergibt sich ohne weiteres, wenn man sich die vom RFH. dargelegte, dem § 115 innewohnende Zweckbestimmung [115]) vor Augen hält. So ist nach dem RFH. z. B. die Annahme der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen nicht dadurch ausgeschlossen, daß das vordem alleinbetriebene Geschäft nicht — als Zweig des neuen Geschäfts — fortgeführt wird. Auch in diesem Falle ist der Erwerber Rechtsnachfolger und haftet nach § 116 Abs. 1 AO. [116]) (Urt. d. RFH. in 7, 341).

Sind die wesentlichen Unterlagen eines Betriebs übertragen worden, wie z. B. das dem Unternehmen dienende Grundstück mit den wesentlichen Einrichtungen, so kann das schon für eine Veräußerung im Sinne des § 116 Abs. 1 AO. genügend sein (Urt. d. RFH. vom 23. 5. 28, StuW., Bd. 28, Nr. 429). Ja, es kann für die Bejahung der Haftung des Erwerbers im Sinne des § 116 Abs. 1 AO. ausreichen, wenn nur Firma und Kundschaft übernommen werden (Urt. d. RFH. in 7, 341); dabei kommt es darauf, ob Aktiven und Passiven mit veräußert sind, selbstverständlich nicht an (Urt. d. RFH. vom 29. 4. 27, StuW. Bd. 27 Nr. 521, Kart. zu § 96 AO., R. 12). Ebenfalls gleichgültig ist es, wie der Betrieb erworben wurde, ob in einem einmaligen Rechtsgeschäft oder in einzelnen getrennten Maßnahmen (Urt. des RFH. vom 13. 12. 29, StuW. Bd. 30 Nr. 668, RStBl. Bd. 30 S. 128).

---

[115]) Vgl. Anm. 106.

[116]) Ob der RFH. heute noch in diesem Falle das gleiche Urteil fällen würde, mag dahingestellt bleiben; vgl. unten S. 51. Nach der Neufassung begründet nunmehr nicht nur die Übereignung eines Unternehmens als Ganzes, sondern auch eines „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes" die Haftung nach § 116 AO.

Die Urteile des RFH. vom 13. 6. 28 und vom 2. 12. 32, StuW. Bd. 28 Nr. 426, Kart. zu § 96 AO. R. 36, Bd. 33 Nr. 192, Kart. zu § 116 Abs. 1 R. 10 stellen genau wie das anfangs angeführte Urteil des RFH. vom 23. 5. 28, StuW. Bd. 28 Nr. 471 fest, daß keine Veräußerung des Unternehmens im ganzen vorliege, wenn letzteres im wesentlichen neu aufgebaut werden muß, oder beim Erwerb wesentlich Bestandteile, auf denen das alte Unternehmen beruhte, nicht mehr vorhanden sind. Ebenso tritt keine Haftung nach § 116 Abs. 1 AO. ein, wenn der Käufer das Unternehmen nie selbst betreiben wollte, sondern, während noch der alte Vertrag läuft, versucht, einen neuen Pacht- oder Kaufvertrag zustande zu bringen; er ist wirtschaftlich gesehen nur Vermittler. Makler. (Urt. d. RFH. v. 13. 4. 1934, StuW. 34 Nr. 426.)

Wenn man diese 1928, 1933 und 1934 gefällten Urteile mit den anfangs angeführten aus den Jahren 1922 und 1926 vergleicht, so wird man erkennen,, daß sich die Grundeinstellung des RFH. schon etwas gewandelt hat. Wenn es früher so schien, als ob jede Veräußerung unter § 116 AO. fallen sollte, so sieht man an den neueren Urteilen die erfreuliche Tatsache, daß sich hier die Rechtsprechung des RFH. der Verkehrsauffassung nähert.

Die Haftung aus § 116 AO. konnte sich früher in ihrer ganzen Schärfe auswirken, weil es auf die Art der dinglichen Rechtsgestaltung nicht ankam. Für den in der früheren Fassung gebrauchten Begriff der Veräußerung war es nicht wesentlich, daß der Erwerb der sachlichen Produktionsmittel zu Eigentum geschieht, sondern es genügte lediglich der Erwerb der tatsächlichen Verfügungsgewalt über wesentliche Grundlagen des Unternehmens. So hat der RFH. (in 23, 109) den Erwerb des Unternehmens durch den Pächter als Erwerb im Sinne des § 116 Abs. 1 AO. erklärt. Der Pächter zieht die Vorteile aus dem Betrieb und gilt auch nach außen hin als sein Inhaber. Deshalb steht auch die Verpachtung wirtschaftlich der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen gleich. Da nun der RFH., wie anfangs bereits erwähnt, die Tatbestände nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilt, so kam er zu einer Bejahung der Haftung des Pächters nach § 116 Abs. 1 AO. (Urt. d. RFH., in 23, 279).

Diese Rechtsprechung ist nunmehr durch die Neufassung des AO. § 116 in StAnpGes. § 21 Nr. 11 insofern eingeschränkt, daß statt des ungenauen Ausdrucks Veräußerung der Begriff der Übertragung getreten ist. Damit sind vor allem die Verpachtungsfälle aus der Haftung aus § 116 ausgeschieden. Das hindert natürlich nicht, den Begriff der Übereignung, bürgerlichrechtlich ein Hauptfall der Einzelrechtsnachfolge, über seinen streng bürgerlichrechtlichen Gehalt hinaus namentlich in Umgehungsfällen wirtschaftlich zu erfassen[117]).

Der Erwerber eines Unternehmens nach § 116 AO. von 1931 haftete, wie diese Bestimmung ausdrücklich aussprach, für die Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Das StAnpGes. 1934 hat in § 21 Ziff. 11 auch diese Haftung gemindert, und zwar hat es die bisher unbeschränkte Haftung zeitlich begrenzt: . . . für

[117]) Vgl. Begründung zum StAnpGes. 1934 (S. Anm. 109).

1.) „Steuern, bei denen die Steuerpflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet, vorausgesetzt, daß die Steuern auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Steuerabschnitts oder Kalenderjahres entfallen;

2.) Steuerabzugsbeträge, die seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs an das Finanzamt abzuführen waren."

Hierdurch ist eine große Härte beseitigt worden; denn die vorige Regelung, nach der der Erwerber für unter Umständen Jahre zuückliegende Steuerbeträge haftete, war in keiner Weise zu verstehen.

Außerdem haftet der Erwerber noch für vom Steuerpflichtigen geschuldete Stundungs- und Verzugszinsen [118]), bis zum Augenblick der Entstehung seiner Haftung, da diese Nebenleistungen ebenfalls unter dem Begriff der Steuern fallen; im Gegensatz hierzu haftet er nicht für einen Steuerzuschlag nach § 168 Abs. 2 AO. oder für Kosten, da beides keine Steuern sind, vielmehr ist der Steuerzuschlag eine Ungehorsamsfolge. Vom Zeitpunkt des Übergangs des Unternehmens wirken die laufenden Zinsen nur gegen den Hauptschuldner persönlich, also nicht mehr gegen den Erwerber. Das ist auch billig, denn es ist in das Belieben der Behörde gestellt, wann sie ihn in Anspruch nehmen will; da bis zu diesem Zeitpunkt die Zinsen laufen, so wär es unbillig, den Umfang der Haftung des Erwerbers von der Arbeitsweise der Behörden abhängig zu machen.

Hinterzogene Steuern können nicht vom Erwerber nach § 116 Abs. 1 AO. gefordert werden. Hier greift aber § 117 Abs. 2 AO. ein. Nach dieser Bestimmung hat der Erwerber eines Unternehmens die Pflicht, wenn er merkt, daß sein Rechtsvorgänger Erklärungen zur Festsetzung oder Veranlagung von Steuern falsch oder unvollständig abgegeben hat, oder daß dieser es pflichtwidrig unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben, dieses binnen eines Monats dem Finanzamt anzuzeigen, widrigenfalls er persönlich für die durch den Rechtsvorgänger vorenthaltene Steuer haftet. Bei der Gleichheit des gesetzlichen Tatbestandes ist der Kreis der Erwerber hier ebenso weit zu ziehen, wie bei der Anwendung des § 116 Abs. 1 AO. [119]). Der Erwerber braucht nicht zu fürchten, daß er seinen Vorgänger einer strafrechtlichen Verfolgung durch seine Nacherklärungen aussetzt. Denn nach § 410 Abs. 2 AO. werden diejenigen, deren unvollständige oder unrichtige Erklärungen durch die Nacherklärung beseitigt werden, strafrechtlich nicht verfolgt, wenn die in § 117 AO. vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet wird. Sollte aber vorher schon gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden sein, so gilt das Gesagte nicht.

Wenn der Erwerber den Betrieb gegen Ende des Jahres übernommen hat, so kann er nicht einwenden, daß er angenommen habe, die Umsatzsteuer-

[118]) Vgl. Liebisch, a. a. O., S. 65 ff.

[119]) Vgl. hierzu d. oben S. 42 ausführl. behandelte Gutachten d. RFH., 35, 41.

schulden seien schon durch die Vorauszahlungen des Veräußerers gedeckt (Urt. d. RFH. v. 20. 11. 25, StuW. 26 Nr. 145, Kart. zu § 96 AO. R. 6).

Erwerber und Veräußerer haften der Steuerbehörde nach § 116 AO. als Gesamtschuldner (Urt. des RFH. vom 13. 6. 28, StuW. 28 Nr. 426, ebenso Urt. vom 30. 8. 29, StuW. Bd. 30 Nr. 667, RStBl. Bd. 30 S. 119). Die Behörde kann wählen, gegen wen von beiden sie vorgehen will. Der Erwerber hat also nicht die sogenannte „Einrede der Vorausklage", wie sie der Bürge nach § 771 BGB. hat. So hat der RFH. auch (Urt. v. 26. 10. 27, StuW. Bd. 28 Nr. 26) ausdrücklich festgestellt, daß das Verhalten der Steuerbehörde bei Verfolgung des Steueranspruchs gegen den eigentlichen Steuerschuldner die Feststellung der Haftung des Erwerbers in keiner Weise beeinflußt. Ebenso hat die erfolglose Beteiligung des Steuerfiskus an der Zwangsversteigerung wegen der Umsatzsteuerschuld keinen Verlust des Haftungsanspruchs der Steuerbehörde gegen den Erwerber des Unternehmens im ganzen zur Folge (Urt. d. RFH. in 23, 116). Die Haftung erlischt erst, wenn Erwerber oder Veräußerer die Steuer entrichtet haben [120]). Ob jener, falls er bezahlt, von diesem Ersatz verlangen kann, richtet sich nach dem zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnis, evtl. greift hier § 812 BGB. ein.

Unter Umständen kann auch § 25 HGB. eingreifen. Hier heißt es: „Wer ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführt, haftet für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers." Der Erwerb nach § 25 HGB. ist also wesentlich enger gefaßt als der Erwerb nach § 116 AO. Bei ersterem muß Firma und Geschäft fortgeführt werden, bei letzterem müssen nur, wie bereits gesagt, die wesentlichen Grundlagen, allerdings, noch als lebensfähiger Organismus, übergehen. Sollte aber die Haftung nach § 25 HGB. — bei Übergang der Firma gehen a l l e Verbindlichkeiten über —, weiterreichen als die nach § 116, so tritt die Haftung nach § 120 ein. Nach dieser Vorschrift soll der, der nach bürgerlichem Recht kraft Gesetzes gezwungen ist, die Verbindlichkeiten eines anderen zu erfüllen oder deretwegen die Zwangsvollstreckung in ein seiner Verwaltung unterliegendes Vermögen zu dulden hat, auch für die Steuerschulden des andern haften. Natürlich richtet sich die Beantwortung der Frage, ob die Steuerschuld besteht, ausschließlich nach Steuerrecht. Auch die Rechtsmittel, die dem in Anspruch genommenen gegeben sind, sind die des Steuerrechts, z. B. die Beschwerde gegen das Leistungsgebot, oder, falls die bereits erfolgte Beitreibung später wieder rückgängig gemacht wird, der Erstattungsanspruch nach § 152 AO. Das ergibt sich aus § 242 AO., wonach der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten bei Steuersachen ausgeschlossen ist.

Obwohl § 116 AO. dem § 25 HGB. nachgebildet ist, so hat er doch eine ganz andere, größere Bedeutung; § 25 HGB. gilt im Steuerrecht nur noch im Rahmen des § 120 AO. [121]).

---

[120]) Vgl. S. 54.

[121]) Vgl. H e n s e l, a. a. O., S. 70.

Welche Steuerpflichten gründen sich nun auf den Betrieb eines Unternehmens? Von den Verkehrssteuern gehört einmal die Umsatzsteuer dazu, daneben auch die Gewerbesteuer, jedenfalls soweit die landesrechtlichen Verweisungen auf die AO. es ergeben, was z. B. in Preußen der Fall ist. Ebenfalls hierhin gehören die Versicherungssteuern und die Börsenumsatzsteuer [122]. Von den Verbrauchssteuern berühren den Betrieb eines Unternehmens z. B. die Biersteuer, die Zuckersteuer, die Tabaksteuer usw. Bei der Tabaksteuerschuld ist zu beachten, daß die Aufforderung zur Bezahlung entnommener Tabaksteuerzeichen keinen Steuerbescheid darstellt, gegen den Anfechtung gegeben ist. Dies gilt sowohl für den Entnehmer selbst, als auch für den Bescheid, durch den der Erwerber des Unternehmens im ganzen für die Entnahme der Steuerzeichen für haftbar erklärt wird (Urt. d. RFH. in 22, 102).

Der Erwerber eines Unternehmens im ganzen haftet aber nicht aus § 116 AO. für Zollschulden des Veräußerers. Denn die Zollschuld entsteht lediglich durch die Überführung der Waren in den freien Verkehr des Zollinlandes, und zwar bei dem Inhaber der Ware; dabei ist es völlig gleichgültig, ob dieser Inhaber ein Unternehmen betreibt oder nicht. Die Steuerpflicht gründet sich nämlich noch nicht auf den Betrieb eines Unternehmens, wenn der steuerpflichtige Vorgang an den Betrieb eines Unternehmens nur anknüpft, oder in innerer Beziehung zu dem Unternehmen steht, oder der Verwirklichung des Zwecks des Unternehmens dient, sondern nur dann, wenn die Steuerpflicht durch bestimmte, in den Steuergesetzen selbst bezeichnete Tatbestände an den Betrieb eines Unternehmens geknüpft ist (Urt. d. RFH. in 21, 217). Das Gleiche ist von der Obligationssteuer zu sagen (Urt. d. RFH. vom 13. 8. 29, StuW. Bd. 29 S. 759, RStBl. 29 S. 531). Anderes gilt dagegen für die Lohnsteuer. Während bisher der Erwerber nicht für rückständige Lohnsteuern haftete, für deren Entrichtungen vielmehr der Arbeitgeber, d. h. hier der Veräußerer, nach § 38 Abs. 1 Einkommensteuergesetz v. 1925 verantwortlich war (Urt. d. RFH. v. 5. 1. 26, StuW. Bd. 26 Nr. 27), ist nunmehr nach § 116 Abs. 1 Ziff. 2 AO. von 1934 auch der Erwerber des Unternehmens für diese Steuer verantwortlich; denn unter Steuerabzugsbeträge fällt auch die Lohnsteuer.

Ist der Erwerber eines Unternehmens Rechtsnachfolger im Sinne des § 116 Abs. 1 AO. geworden, so erlischt seine Haftung nur durch Bezahlung der Steuerschulden. Dagegen erlischt seine Haftpflicht nicht, wenn er das Unternehmen wieder weiter veräußert (Urt. d. RFH. in 11, 195).

Hat das Unternehmen mehrere nach § 116 AO. haftende Inhaber gehabt, so ist zu beachten, daß der Zweiterwerber für die Steuerschuld des ursprünglichen Inhabers nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit des Zwischenerwerbers haftet (Urt. d. RFH. vom 25. Juli 1930, StuW. Bd. 30 Nr. 1299).

Veräußerer und Erwerber, Ersterwerber und Zweiterwerber, haften der Steuerbehörde gegenüber als Gesamtschuldner; das ergibt sich daraus, daß es

[122]) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 153.

in das Belieben der Steuerbehörde gestellt ist, wen von diesen sie in Anspruch nehmen will[123]).

Unterliegt ein Gegenstand der Grundsteuer und wird er ganz oder zum Teil übereignet, so haftet der Erwerber neben dem früheren Eigentümer für die auf dem Gegenstand oder den Teil des Gegenstandes entfallende Grundsteuer, die für das letzte vor der Übereignung liegende Rechnungsjahr zu entrichten ist. Dabei bleibt gleichwohl die dingliche Haftung des Steuergegenstandes bestehen. Bei Gebäuden, wenn sie in Ausübung eines Miet-, Pacht- oder sonstigen Rechtsverhältnisses auf fremden Grund und Boden errichtet worden sind, gilt entsprechendes, selbst wenn sie wesentlicher Bestandteil des Grundstücks geworden sind; das Gleiche gilt für grundstücksgleiche Berechtigungen.

Ebensowenig, wie § 116 Abs. 1 kommt § 116 Abs. 2 zur Anwendung, wenn der Gegenstand aus einer Konkursmasse erworben worden ist; darüber hinaus gilt Abs. 2 auch nicht bei einem Erwerb im Vollstreckungsverfahren (§ 116 Abs. 3 AO.).

Kann auch der Erwerber eines Unternehmens als Teilrechtsnachfolger, der für die Schuld eines anderen haftet, Erstattnugsansprüche geltend machen? Dies ist aus Billigkeitsgründen unbedingt zu bejahen. Dem steht aber das Urteil des RFH. in 26, 344 entgegen, das etwa sagt: Einen Erstattungsanspruch kann nur der erheben, dessen Steuer bezahlt worden ist; d. h., der Erstattungsanspruch ist eine Umkehrung des Steueranspruchs. Hiergegen wendet sich berechtigterweise Liebisch[124]): „Wenn der Steuerbehörde das Geld von Personen, die nicht Schuldner der zu zahlenden Steuern sind, gut genug ist, es anzunehmen, so müssen sie auch die Kehrseite, nämlich die Mühen in Kauf nehmen, die mit dieser Zahlungsmethode in den ohne dies seltenen Erstattungsfällen verknüpft sind.“ Erstattungsberechtigt ist grundsätzlich derjenige, auf dessen Kosten gezahlt worden ist. Diesen Ausführungen von Liebisch ist kaum etwas hinzuzufügen. Eine andere Auffassung ergäbe den gewiß eigenartigen Fall, daß der Hauptsteuerschuldner nicht nur von anderer Seite seine Steuern bezahlt bekäme, sondern daß im gegebenen Fall noch außerdem das fremde Geld seiner Person erstattet würde.

Daß auch die Steuergutscheinverordnung vom 4. Sept. 1932 für unseren Fall von Bedeutung sein kann, beweist § 15 der StGschDB. in RStBl. 1932 S. 1014. Hier handelt es sich darum, wer bei der Rechtsnachfolge in ein Unternehmen gutscheinberechtigt ist, und wie die etwa mehr beschäftigten Arbeiter errechnet werden.

Der § 15 macht die Unterscheidung in Rechtsnachfolge ohne und mit Änderung des Unternehmens.

Im ersteren Falle ist der neue Unternehmer gutscheinberechtigt. Seine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl wird errechnet durch Vergleich mit der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl seines Rechtsvorgängers im Vergleichszeitraum.

[123]) Vgl. hierzu im einzelnen Seite 53.
[124]) Liebisch, a. a. O., S. 117.

Im zweiten Falle wird eine Unterscheidung gemacht, und zwar wird unter a) der Fall behandelt, daß verschiedene Unternehmen zu einem neuen, anderen Unternehmen verschmolzen werden, oder ein Unternehmen in einem anderen aufgeht. Hier ist der Inhaber des neuen Unternehmens gutscheinberechtigt. Die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl des neuen Unternehmens ist zu vergleichen mit der Summe der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahlen der miteinander verbundenen früheren Einzelunternehmen; der Unterschied zwischen beiden ergibt die etwaigen Mehrbeschäftigten.

Unter b) wird der Fall behandelt, daß ein Unternehmen zu Gunsten eines anderen stillgelegt wird. Hier sei in der Regel § 14 der StGeschVO. vom 4. Sept. 1932 anzuwenden, da dann die Vermehrung der Arbeitnehmerzahl des begünstigten Betriebs nicht eine Entlastung des Arbeitsmarktes sei, sondern nur eine Verschiebung von Arbeitnehmern zwischen den Betrieben stattfände.

Wird ein Unternehmen geteilt, so muß man wieder zwei Fälle unterscheiden:

a) Wird das ganze Unternehmen in eine Anzahl Einzelbetriebe (z. B. durch Erbauseinandersetzung) zerteilt, so ist die Errechnung etwaiger Mehrbeschäftigung so durchzuführen, daß die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl jedes Betriebes mit der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl des gleichen Betriebes früher im Vergleichszeitraum verglichen wird.

β) Werden dagegen nur einzelne Teile eines Betriebes von dem Unternehmen abgespalten, so wird das in der Regel bei der Errechnung der Mehrbeschäftigung nach § 19 DB. nicht berücksichtigt werden können. Die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl des Unternehmens sei nach dessen gegenwärtigem Umfang festzustellen und in Vergleich zu setzen zu der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl, die das Unternehmen im Vergleichszeitraum nach seinem damaligen Umfang hatte.

B. Bei andern Fällen der Teilrechtsnachfolge.

1.) Übergang von Steuerschulden nach § 8 Abs. 3, StAnpGes.

Als Fälle der Einzelrechtsnachfolge wurden in der Begründung zum SteuerAnpGes. 1934 zu § 8 folgende beiden Tatbestände erläutert:

§ 8 Abs. 3 StAnpGes. bestimmt, daß die Steuerschuld, wenn an der Herstellung der steuerpflichtigen Erzeugnisse mehrere Betriebe beteiligt sind, auf jeden folgenden an der Herstellung beteiligten Betriebsinhaber übergeht. Diese Vorschrift sagt das gleiche wie § 99 Abs. 1 Ziff. 3 AO. von 1931 (§ 81 AO. von 1919), sie geht zurück auf § 9 Abs. 2 TabakStG. alter Fassung.

Es muß also vorausgesetzt werden, daß die Steuerpflicht schon vor Fertigstellung des Erzeugnisses entsteht, und zwar mindestens beim vorletzten Hersteller, sonst ist die Vorschrift gegenstandslos. So hat z. B. der RFH.

(9, 291; 11, 79) für das TabakStGes. festgestellt, daß die Steuerschuld entgegen § 9 Abs. 2 erst mit dem Übergang der Ware in den freien Inlandsverkehr entsteht. Dieser Tatsache hat das Gesetz zur Änderung des Tabaksteuer-Gesetzes vom 22. 12. 1929 (RGBl. 29, I, S. 234) Rechnung getragen und den § 9 Abs. 2 gestrichen.

Zweifelhaft ist, ob der ursprüngliche Steuerschuldner, wenn die Schuld übergeht, ausscheidet oder mitverhaftet bleibt. Der Wortlaut des § 8 Abs. 3 gibt keinen Aufschluß. Wir müssen aber wohl die Frage in letzterem Sinne entscheiden [125]) [126]). Einmal ergibt sich das aus dem Grundsatz der Finanzbeschaffung; dem Staat gingen bei anderer Auslegung des § 8 Abs. 3 eine Reihe von Einnahmen verloren, was sich nicht durch die angezeigte Bestimmung rechtfertigen läßt. Z. a. liegt die angegebene Auffassung ganz im Geiste der AO., und auch der andern Steuergesetze, deren Bestreben es ganz sichtbar ist, durch eine Mehrheit von Haftenden dem Steueranspruch die größtmöglichste Sicherheit zu geben. (Vgl. z. B. auch § 116 AO., in § 15 Abs. ErbschStG.: „Steuerschuldner ist der Erwerber . . . auch der Schenker . . ." u. a. m.)

Eine entsprechende Regelung ist in § 8 Abs. 4 StAnpGes. für den Fall vorhanden, wo ein Erzeugnis oder eine Ware, für die eine bedingte Steuerbegünstigung gewährt worden ist, übergeht.

Nach § 120 AO. haftet, außer in den Fällen §§ 103—116 AO., für Steuerschulden nach Maßgabe der Vorschriften des bürgerlichen Rechts, wer nach diesen Vorschriften kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Verbindlichkeiten eines andern zu erfüllen.

§ 120 stellt also eine Art Transformator dar, durch den bürgerlichrechtliche Vorschriften in solche des Steuerrechts umgewandelt werden, ohne daß sie selbstverständlich im bürgerlichrechtlichen Bereich ihre Bedeutung verlieren. Die Fälle, die durch § 120 auch zur steuerrechtlichen Rechtsnachfolge werden, sind insbesondere folgende:

2.) Die Vermögensübernahme nach § 419 BGB.

Der Vermögensübernehmer haftet nach dem Veräußerer von dem Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages an für die Erfüllung der zu dieser Zeit bestehenden Ansprüche. Die Haftung des Übernehmers bleibt auf das übernommene Vermögen beschränkt. Wenn er sich auf diese Beschränkung der Haftung beruft, so kommen die für die Haftung des Erben geltenden Vorschriften

[125]) Merk, a. a. O., S. 103.

[126]) Im andern Falle ginge die Steuerschuld mit einer Sache weiter, losgelöst von der Person des ursprünglichen Schuldners. Man könnte also von einer Art „Dinglichkeit" sprechen. Da das Steuerverhältnis an sich ein Personenverhältnis ist, so müßte eine derartige Dinglichkeit ausdrücklich im Gesetze bestimmt sein. Als Beispiel der Dinglichkeit siehe § 12 Aufbringungsgesetz vom 30. 8. 1924 in Verbindung mit § 49 IndustriebelastgGes. v. 30. 8. 1924, wonach auf den Übernehmer eines aufbringungspflichtigen Unternehmens die Verpflichtungen aus Rückständen, laufenden und zukünftigen Leistungen bis zur Neuveranlagung übergehen und der bisherige Inhaber frei wird.

der §§ 1990, 1991 BGB. zur Anwendung. Die Vereinbarung des Übernehmers mit dem bisherigen Schuldner, daß er für keine Verbindlichkeit haften soll, ist nichtig [127]). Danach ist also mit der Rechtsnachfolge in die einzelnen Vermögensgegenstände eines Vermögensbestandes die Haftung auch für die Steuerschulden des Vorgängers verbunden.

Da es sich im Falle des § 419 BGB. um eine Übernahme des Gesamtvermögens handelt, so konnte man leicht geneigt sein, Gesamtrechtsnachfolge anzunehmen. Die gesamtschuldnerische Haftung von Veräußerer und Übernehmer widerspricht aber dieser Annahme, letzterer setzt ja hiernach nicht dessen vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit in vollem Umfange fort, sondern haftet nur neben jenem.

3.) Der Erbschaftskauf nach § 2382 BGB.

Diese Bestimmung ordnet Ähnliches an, wie der eben angeführte § 419. Der Erbschaftskäufer haftet jedoch dem Gläubiger auch für solche Nachlaßverbindlichkeiten, für deren Nichtbestehen der Verkäufer dem Käufer haftet, zu deren Erfüllung der Käufer also dem Verkäufer gegenüber nicht verpflichtet ist. Auch hier kann die Haftung, d. h. die Rechtsnachfolge, durch Vereinbarung der Parteien nicht ausgeschlossen werden.

4). Die Haftung eines neu eintretenden Gesellschafters einer OHG. nach § 130 HGB.

Rechtsnachfolge tritt also nur beim Eintritt in eine bereits bestehende OHG. ein, nicht etwa durch Teilnahme an der Begründung einer solchen [128]).

Die Haftung ist in diesem Falle eine gesamtschuldnerische. Dabei ist zu beachten, daß nur die Gesellschaftsschulden auf den Eintretenden, nicht aber die Schulden des Eintretenden auf die Gesellschaft übergehen. Auch hier ist, wie in den vorhergehenden Fällen, eine der Haftung entgegengesetzte Vereinbarung Dritten, also hier der Steuerbehörde gegenüber, unwirksam [127]).

5.) Die Haftung des neueintretenden Kommanditisten in in eine Kommanditgesellschaft nach § 173 HGB.

Der Kommanditist haftet selbstverständlich nur in Höhe seiner Einlage. Für diesen Fall gilt im übrigen das zu 4 Gesagte.

II. Nachfolge im Verfahren.

Verfahrensrechtlich gilt für die Rechtsnachfolge in ein Unternehmen grundsätzlich das Gleiche, wie für die sonstige Teilrechtsnachfolge. Wir können demgemäß im Verfahrensrecht die Fälle der Teilrechtsnachfolge, genau

[127]) Vgl. hierzu die S. 49 angeführte Entscheidung d. RFH., die auch derartige Vereinbarungen zwischen den Parteien steuerrechtlich für nichtig erklärt.

[128]) Vgl. statt anderer Staub-Koenige, zu § 130.

wie verfahrensrechtlich die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, in einem Abschnitt behandeln.

Für die Rechtsnachfolge in ein Unternehmen ist verfahrensrechtlich auch bedeutsam, daß sie Teilrechtsnachfolge ist. Der Teilrechtsnachfolger tritt nicht voll in den Rechtskomplex seines Vorgängers ein, sondern nur in einen Ausschnitt desselben, nämlich in den jeweils übernommenen Vermögensbestand des Rechtsvorgängers.

Im einzelnen ist folgendes von Bedeutung: Die Frage, welche prozeßrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit das Berufungsverfahren stattfinden kann, hat keine gesetzliche Lösung gefunden. So spricht § 119 AO. nur von dem Beschluß über die Heranziehung der haftenden Personen, ohne diesen Verwaltungsakt nach Form und Inhalt weiter zu kennzeichnen. Dagegen haben wir einen, wenn auch allgemeinen Anhaltspunkt im § 97 Abs. 2 AO., der Vorschriften, die den Steuerpflichtigen betreffen, sinngemäß auch für die gelten läßt, die neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften. Darüber hinaus läßt sich nur aus dem Zweck des Verwaltungsakts folgern, welchen Inhalt die vom Finanzamt zu erlassende Willenskundgebung haben und in welcher Form sie ergehen muß. Nach § 119 Abs. 2 AO. kann derjenige, der neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Abs. 2 AO.) gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen selbst zustehen. Die Erklärung des Finanzamtes ist erforderlich, aber auch genügend, daß es den Haftungsanspruch geltend machen will; selbstverständlich muß es noch genau angeben, welche tatsächlichen und rechtlichen Unterlagen für diesen Anspruch gegeben sind. Es muß dem Inanspruchgenommenen alle Angaben machen, deren er nach billigem Ermessen bedarf, um seine Rechte wahrnehmen zu können. Der RFH. (in 2, 75) nimmt an, daß man einen förmlichen Steuerbescheid dann entbehren kann, wenn die Steuerschuld dem Steuerschuldigen gegenüber bereits unanfechtbar festgestellt ist, weil der Haftende nach § 119 Abs. 2 AO. diese Feststellung gegen sich gelten lassen muß. Dem widerspricht ein jüngeres Urteil des RFH. (35, 127), das ausdrücklich feststellt, daß Rechtsnachfolger im Sinne des § 119 Abs. 2 AO. nur der Gesamtrechtsnachfolger, nicht aber der Erwerber eines Unternehmens im Sinne des § 116 Abs. 1 AO. ist. Der RFH. führt hier etwa folgendes aus: Rechtsnachfolge bedeutet den Eintritt in Rechte und Verpflichtungen eines anderen, der dadurch der Rechte und Pflichten ledig wird. Eine solche liegt zum mindesten in Ansehung der steuerrechtlichen Verpflichtungen beim Erwerber eines Unternehmens im Sinne des § 116 AO. nicht vor; sonst wäre diese Bestimmung nicht nötig gewesen; sie stellt einen Haftenden neben den Hauptsteuerschuldner, der als solcher bleibt. Dazu kommen noch praktische Erwägungen: Es liegt nahe, daß der Steuerpflichtige einen Steuerbescheid rechtskräftig werden läßt, wenn er weiß, daß er die Steuerschuld wegen Mangels an Mitteln doch nicht bezahlen kann und ein anderer für sie haftet. Für diesen Anderen würde es eine Härte

bedeuten, wenn ihm Einwendungen gegen Grund und Höhe der Steuer deshalb abgeschnitten wären, weil der Steuerpflichtige keine erhoben hat, obwohl er solche begründeterweise hätte erheben können. Diese Härte muß wohl der Gesamtrechtsnachfolger mit in Kauf nehmen; das bringt seine Rechtsstellung mit sich, die eine Fortsetzung der Rechtslage seines Rechtsvorgängers in ihrer Gesamtheit bedeutet. Zwingende Gründe, den Erwerber (nach § 116) ebenso zu behandeln, gibt es nicht. Der Erwerber nach § 116 AO. braucht daher die gegenüber dem früheren Grundstückseigentümer erfolgten Steuerfestsetzungen auch insoweit nicht gegen sich gelten zu lassen, als sie z. Zt. des Erwerbs bereits rechtskräftig waren.

Gegen diese Ausführungen des RFH., die aus Billigkeitsgründen sehr zu begrüßen sind, läßt sich wirtschaftlich nichts einwenden [129]). Nur ergibt sich der eigenartige Fall, daß der § 119 im Abs. 1 den Erwerber eines Unternehmens im ganzen trifft, in seinem Abs. 2 aber nicht, eine Regelung, die der Gesetzgeber wohl nicht beabsichtigt hat. Weiter kann man auch an diesem Urteil sehen, wie weit die Haftung des § 116 nach und nach eingeschränkt worden ist. Wenn man sich allerdings dieser Auffassung des RFH. allgemein anschließen würde, so wären die beiden Urteile vom 17. 2. 22, StuW. Bd. 22 Nr. 562, RStBl. Bd. 22 S. 257 und StuW. Bd. 22 Nr. 584 nicht mehr aufrechtzuerhalten, die besagen, daß der Erwerber nach § 116 Abs. 1 eine den Veräußerer infolge schuldhafter Verletzung der ihm durch die Steuergesetze auferlegten Pflichten treffende Rechtsmittelbeschränkung gegen sich gelten lassen muß. Denn wenn der Erwerber eine dem Veräußerer gegenüber rechtskräftig gewordene Steuerschuld nicht gegen sich gelten zu lassen braucht, so braucht er auch nicht eine diesen treffende Rechtsmittelbeschränkung gegen sich gelten lassen.

Ausdrücklich verlangt hat der RFH. (Urt. v. 13. 6. 28, StuW. Bd. 28 Nr. 487, Kart. zu § 96 AO. R. 35), daß der Bescheid die Anforderung der Steuer enthalten muß. Grundsätzlich wird jemand, dem eine Willenserklärung des Finanzamtes zugeht, aus der nach verständigem Ermessen entnehmen kann, daß er für die von einem anderen geschuldete Steuer in Anspruch genommen werden soll, von dem Rechtsmittel Gebrauch machen können, das dem Steuerpflichtigen selbst zusteht.

So sagt auch der RFH. (23, 116), daß der Erwerber, wenn er wegen Umsatzsteuervorauszahlungen in Anspruch genommen wird, einen endgültigen, mit der Berufung anfechtbaren Steuerbescheid verlangen kann, sofern der Vorbesitzer diesen nicht schon erhalten hat. Das ergibt sich aus § 119 Abs. 1 AO.

Wenn in einem Steuerbescheid eine gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung fehlt, oder diese unrichtig erteilt ist, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Der Steuerbescheid ist also nicht etwa nichtig, d. h. schlechthin unbeachtlich. Das gilt auch für den Haftungsbescheid, durch den der Erwerber eines Unternehmens im ganzen für Steuerschulden seines Vorbesitzers herangezogen wird. Wird der Erwerber wegen festgesetzter Umsatzsteuervorauszahlungen in Anspruch genommen, so ist nur das Beschwerdeverfahren gegen

[129]) Über die rechtliche Seite siehe unten.

die vorläufige Steuerpflicht gegeben. Der Steuerpflichtige ist in der Lage, in dem folgenden Veranlagungsverfahren eine Erörterung der endgültigen Steuerpflicht herbeizuführen.

Die Feststellung einer Steuerforderung im Konkursverfahren durch Anerkennung im Prüfungstermin und Eintragung in die Konkurstabelle hat zwar dem Konkursverwalter, dem Gemeinschuldner und dem Konkursgläubiger gegenüber die Wirkung eines rechtskräftigen Urteils i. S. der §§ 323 ff., 704 ff. der ZPO., aber nicht die besonderen steuerrechtlichen Wirkungen, die von der AO. an einen Steuerbescheid geknüpft werden. (So sagt auch der RFH. 21, 18: „Die Tabellenfestsetzung kann den Steuerbescheid nicht ersetzen".) Eine derartige Festsetzung im Konkursverfahren kann demnach auch nicht als Festsetzung einer Steuer, für die der Erwerber nach § 116 Abs. 1 AO. zu haften hat, gelten (Urt. v. 29. 4. 31. StuW. Bd. 31 Nr. 763).

Unverständlich scheint die anfangs S. 31 bereits besprochene Entscheidung, die den Erwerber nicht ohne weiteres an die Stelle des Veräußerers in ein Rechtsmittelverfahren eintreten läßt; dem Erben ist dies ohne weiteres gestattet, vgl. Urteil des RFH. vom 5. 4. 22, StuW. Bd. 22 S. 600. Der Erwerber haftet für die Steuerschulden nach § 116 AO., und so erscheint es doch nur billig, ihn in ein Verfahren eintreten zu lassen, in dem über Zahlungen entschieden wird, die er evtl. später selbst zu leisten hat, an denen er also unmittelbar interessiert ist.

Außerdem ist für den Erwerber, sowohl eines Unternehmens wie auch eines Grundstücks, wichtig, daß er, jedenfalls für das laufende Jahr, an die Veranlagungen seines Rechtsvorgängers gebunden ist. Er kann höchstens die Umschreibung der Steuer auf seinen Namen verlangen [130]). Hierbei handelt es sich nicht um eine gesetzliche Regelung, sondern diese Vorschriften sind vom preußischen Oberverwaltungsgericht entwickelt worden, und zwar für die Gewerbesteuer in den Entscheidungen Bd. 10 S. 443, Bd. 11 S. 428, Bd. 58 S. 162 und für die Grundsteuer Bd. 67 S. 174, Bd. 68 S. 217.

§ 240 ist am 22. 5. 31 neu in die AO. eingefügt worden; er legitimiert den Rechtsnachfolger zur Rechtsmitteleinlegung, wenn für einen Betrieb, ein Grundstück, ein Betriebsgrundstück oder ein Mineralgewinnungsrecht, nachdem darüber ein Feststellungsbescheid (§§ 214, 215 AO.) erlassen worden ist, eine Rechtsnachfolge (einschl. einer Nachfolge im Besitz) eingetreten ist, während eine Rechtsmittelfrist läuft. Legen Rechtsnachfolger und Rechtsvorgänger Rechtsmittel gleicher Art gegen einen Feststellungsbescheid ein, so werden diese Rechtsmittel verbunden. Legt nur einer von ihnen ein Rechtsmittel ein, so wird der andere, falls es möglich ist, von amtswegen hinzugezogen, sofern ein Interesse von der Entscheidung berührt wird. Die Rechtsmittelentscheidung richtet sich gegen beide, gegen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger.

Hieraus ist zu folgern, daß der Rechtsnachfolger in der Regel die rechtskräftige Feststellung gegen sich gelten lassen muß [131]). Vergleiche auch § 219

---

130) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 252, Anm. 5.
131) So auch Seweloh in StuW. 33, Sp. 1301.

Abs. 2 Satz 2 AO., wonach die Bekanntgabe an den Rechtsvorgänger auch gegen den Rechtsnachfolger wirkt.

So folgert auch der RFH. aus Reichsbewertungsgesetz § 23 Abs. 1 Ziff. 3 und AO. §§ 214, 241 Abs. 2, daß der neue Eigentümer, wenn für ein Grundstück wegen Eigentumsübergangs eine Nachfeststellung in dem vom bisherigen Eigentümer eingeleiteten Rechtsmittelverfahren vorgenommen ist, zum Verfahren als Beteiligter hinzuzuziehen ist (Urt. vs 30. 5. 34, StuW. Bd. 34 Nr. 523).

Die Vorschriften des § 240 führen die oben S. 41 besprochenen § 219 Abs. 2 AO. fort; letzterer gilt in der besprochenen Weise auch für unseren Fall der Rechtsnachfolge in ein Unternehmen im ganzen. § 240 stellt eine Sonderregelung dar, und deshalb gehen seine Vorschriften den allgemeinen des § 219 Abs. 2 AO. vor.

Ist ein Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden, bevor eine Rechtsnachfolge eingetreten ist, so hat der Rechtsnachfolger gegen den Feststellungsbescheid kein Rechtsmittel; daher kann ihm auch keine Nachsicht wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist gewährt werden. Für ihn läuft in diesem Falle gar keine Rechtsmittelfrist und er kann sie auch daher nicht „versäumen". Anders wäre es, wenn die Rechtsmittelfrist noch während der Rechtsnachfolge gelaufen wäre und somit auch Frist des Rechtsnachfolgers geworden wäre; dann hätte dieser sie versäumen und ihm auch evtl. Nachsicht gewährt werden können.

Ebenso kann grundsätzlich einen Feststellungsbescheid nicht anfechten, wer im Feststellungszeitpunkt nicht Eigentümer der wirtschaftlichen Einheit war. Wenn trotzdem ein Rechtsmittel eingelegt wird, so wird es nicht dadurch zulässig, daß der Anfechtende nachher die Einheit erwirbt, falls die Rechtsmittelfrist bei Eintritt der Rechtsnachfolge bereits abgelaufen war. (Urteil d. RFH. v. 16. 10. 33, StuW. Bd. 34 Nr. 13.)

Die Feststellung des Einheitswerts eines Grundstücks wirkt nicht gegen einen späteren Erwerber des Grundstücks. Dieser ist vielmehr auf eine Nachfeststellung nach § 23 Abs. 1 Ziff. 3 Reichsbewertungsgesetz angewiesen und hat hiergegen die ordentlichen Rechtsmittel. Es wäre demnach verfehlt, wenn man in dieser Beziehung von Rechtsnachfolge sprechen wollte.

Betrachtet man nun ganz allgemein, wie der Sonderrechtsnachfolger in die prozessualen Rechtslagen seines Vorgängers eintritt, so finden wir bei ihm mit wenigen Ausnahmen, die zudem noch von der Rechtsprechung entwickelt und nicht vom Gesetz angeordnet sind, die gleiche Stellung wie beim Gesamtrechtsnachfolger.

Die erste Ausnahme ist das oben angeführte Urteil des RFH. in StuW. Bd. 27 Nr. 519, das den Erwerber nicht ohne weiteres an die Stelle des Veräußerers in ein schwebedenes Rechtsmittelverfahren eintreten läßt. Dieses Urteil stellt, wie bereits gesagt, eine nicht zu rechtfertigende Beeinträchtigung der Stellung des Sonderrechtsnachfolgers dar, sodaß man sich ihm nicht anschließen kann. Die zweite Ausnahme bringt das Urteil des RFH. in Bd. 35

S. 127, das ganz bewußt dem Sonderrechtsnachfolger eine andere Stellung gibt als dem Gesamtrechtsnachfolger, indem es den § 119 Abs. 2 nicht auf den Erwerber eines Unternehmens im ganzen anwenden will. Dieses Urteil fällt gegenüber dem ersten zu Gunsten des Sonderrechtsnachfolgers aus der Stellung des Gesamtrechtsnachfolgers heraus. So sehr dieses Urteil auch aus Billigkeitsrücksichten zu begrüßen ist, so darf man auch nicht verkennen, daß es geeignet ist, die Stellung des Sonderrechtsnachfolgers zu verwirren. Erstens widerspricht es anderen Urteilen des RFH. (vgl. S. 60), zum andern gibt es dem Sonderrechtsnachfolger eine andere Stellung als dem Gesamtrechtsnachfolger. Nach richtiger Anschauung muß man aber sagen, daß die Stellung des Sonderrechtsnachfolgers in seinem vom Vorgänger übernommenen Rechte- und Pflichtenkreis grundsätzlich die gleiche ist, wie die des Gesamtrechtsnachfolgers, der die ganze Rechtspersönlichkeit des Erblassers fortsetzt. Denn die Haftung gründet sich bei beiden auf den gleichen Gedanken: Wer Vorteile erwirbt, der soll auch die auf diesen ruhenden Pflichten tragen [132]). Das gilt sowohl für den Gesamtrechtsnachfolger, wie auch für den Sonderrechtsnachfolger: Jener übernimmt die Rechte in ihrer Gesamtheit und muß daher auch die Pflichten in ihrer Gesamtheit tragen; dieser übernimmt einen Teil der Rechte und trägt daher nur die auf diesen Teil ruhenden Pflichten [133]). Aber abgesehen davon, daß der eine in den gesamten Rechtskreis, der andere nur in einen Teil desselben eintritt, ist die Stellung beider grundsätzlich die gleiche. Dem hat sich auch der RFH. im Prinzip nicht verschließen können. So sagt er (20, 75), daß derjenige, der für die von einem anderen geschuldeten Steuer in Anspruch genommen wird, von dem Rechtsmittel Gebrauch machen kann, das dem Steuerpflichtigen selbst zusteht. Er hat also hier die gleiche Stellung wie der Gesamtrechtsnachfolger. Aber, wie wir gesehen haben, hat der RFH. nicht einheitlich an dieser Linie festgehalten, wie ja überhaupt die ganze Rechtsprechung des RFH. zu § 116 einer klaren Linie entbehrt. Wir tun nach dem oben Ausgeführten gut daran, wenn wir dem Sonderrechtsnachfolger grundsätzlich die gleiche Stellung geben, wie dem Gesamtrechtsnachfolger. So werden jenen die vom Rechtsvorgänger gestellten Anträge insoweit binden, als sie diesen binden. An eine Steuererklärung des Vorgängers ist er gebunden, und zwar in dem gleichen Umfange, wie dieser daran gebunden war; ein vom Rechtsvorgänger ausgeübtes Wahlrecht wirkt auch gegen den Sonderrechtsnachfolger. Dabei wird man aber evtl. dort eine Ausnahme machen dürfen, wo Billigkeitsrücksichten dieses unbedingt verlangen, wie es der RFH. in 35, 127 auch getan hat. Dieses Urteil ist daher nur unter diesem Gesichtspunkt zu billigen, wie es auch offenbar nur aus den Besonderheiten des zugrundeliegenden Falls zu dem erwähnten Ergebnis gelangt.

132) Natürlich auch umgekehrt.
133) Siehe Anm. 132.

Teilrechtsnachfolge im Vollstreckungsverfahren.

Neben dem bereits Ausgeführten gilt für das Beitreibungsverfahren zusätzlich folgendes: Nach § 330 Abs. 1 AO. kann das Finanzamt im Falle des § 120 AO. gewissermaßen vorläufig das Beitreibungsverfahren gegen den Haftenden anordnen. Dabei soll es dem Inanspruchgenommenen zweckmäßig unter Setzung einer Frist anzeigen, daß und wofür er in Anspruch genommen wird. Falls er nicht Widerspruch erhebt, kann das Finanzamt sofort ein Leistungsgebot folgen lassen, und, sofern auch dieses hin nicht gezahlt wird, zur Beitreibung schreiten. Falls der Pflichtige aber Einwendungen macht, so hat zuerst die Veranlagungsabteilung darüber zu entscheiden. Sollte diese wiederum zu einer Bejahung der Haftpflicht kommen, so erläßt sie ein Leistungsgebot, worin der Widerspruch zurückgewiesen wird. Gegen dieses Leistungsgebot kann der Pflichtige die Klage vor den ordentlichen Gerichten erheben. Das Finanzamt kann jedoch vorerst beitreiben, bis evtl. das Prozeßgericht nach § 769 Abs. 1 ZPO. die Einstellung der Vollstreckung anordnet oder etwa schon getroffene Vollstreckungsmaßnahmen rückgängig macht.

Hat aber die Veranlagungsabteilung ein Leistungsgebot, das einen das Bestehen der Steuer selbst leugnenden Widerspruch zurückweist, erlassen, so kann der Inanspruchgenommene nur die Beschwerde beim Landesfinanzamt erheben[134]). (§ 330 AO. und § 14 der Beitreibungsordnung.)

[134]) Vgl. Becker, a. a. O., zu § 100, 3 b.

III. Teil.

Begriff der Rechtsnachfolge.

Die Fragen nach dem Eintritt der Rechtsnachfolge und nach deren Wirkungen sind in der Arbeit schon ausführlich behandelt worden. Hier sollen, damit der steuerrechtliche Begriff der Rechtsnachfolge möglichst klar heraustritt, nur die Ergebnisse der früheren Darlegungen herausgestellt und zur Rechtsnachfolge im Zivilrecht in Vergleich gesetzt werden.

A. Die Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand.

Wenn wir an dieser Stelle nochmals kurz die Ergebnisse des ersten Teils unserer Darstellungen zusammenfassen, so erhalten wir folgendes Bild:

Die Rechtsnachfolge in dieser Beziehung wird immer durch einen Vorgang ausgelöst, der seine Wurzel im Privatrecht hat. Hierdurch ergeben sich zwangsläufig Beziehungen zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht. In diesem Falle dürfen wir zunächst einmal nicht versuchen, privatrechtliche Anschauungen und Institutionen in steuerrechtliche Tatbestände zu übertragen; das würde eine Erleichterung der Steuerumgebung zur Folge haben.

Für das allgemeine Steuerpflichtverhältnis ergibt sich, daß für die formellen Pflichten eine Berührung mit dem Privatrecht nur in Ausnahmefällen in Betracht kommt, weil dieses dem Steuerrecht geradezu eigentümlich ist.

Es bleibt also nur zu untersuchen, ob auf das materielle Steuerpflichtverhältnis bürgerliches Recht angewandt werden kann.

Bei dieser Frage ist zu beachten, daß die Verwandtschaft der beiden Schuldverhältnisse (Steuer-Pflichtverhältnis und Privat-Schuldverhältnis) nur eine scheinbare ist, vielmehr die beiden Schuldverhältnisse von Grund auf verschieden sind: Das eine entstammt dem Privatrecht, das andere dem öffentlichen Recht.

Die Tendenz geht heute dahin, die Unterschiede zwischen öffentlichem und privatem Recht zu verwischen. Das ist auch unzweifelhaft zu begrüßen; nur darf dieses Ziel nicht auf Kosten des öffentlichen Rechts angestrebt werden. Der umgekehrte Standpunkt wäre zu vertreten, denn das öffentliche Recht denkt gemeinschaftsbezogen, während das Privatrecht auch heute noch in großem Umfang von individualistischen Grundsätzen getragen ist. Also müssen wir auch für die Entwicklung des materiellen Steuerverhältnisses dem Steuerrecht unbedingte Selbständigkeit lassen. Das schließt nicht aus, daß bürgerliches Recht und Steuerrecht einmal im gegebenen Einzelfall die gleiche Regelung treffen.

Sollte allerdings der Gesetzgeber im Einzelfall ausdrücklich einmal Vorschriften des bürgerlichen Rechts anführen, wie z. B. in § 8 Abs. 3 StAnpGes. „Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht", so haben wir uns selbstverständlich streng an das bürgerliche Recht zu halten. Aber das sind, wie schon daraus zu ersehen ist, daß sie besonders angeordnet sind, Ausnahmefälle.

Bei der Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand darf man auch nicht versuchen, einen Vergleich mit dem Zivilrecht zu ziehen im Hinblick auf die Wirkungen, die sie auslöst. Vielmehr ist die Tatsache, daß aus dem Akt der Rechtsnachfolge unmittelbar eine Leistungspflicht hervorwächst, eine nur dem Steuerrecht eigentümliche Einrichtung, sodaß nur eine Verwischung des ganzen Begriffs die Folge wäre, wollte man garnicht mit dem Zivilrecht bestehende Beziehungen zwangsweise konstruieren.

B. Rechtsnachfolge in Steuerrechtsverhältnisse.

Hier liegt die Sache anders als bei der Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand. Wenn das Steuerrecht auch in diesem Falle seine eigenen Begriffe entwickeln muß, so besteht doch eine nahe Verwandtschaft zum Zivilrecht: Auf beiden Rechtsgebieten setzt, z. B. beim Erbfall, der Rechtsnachfolger die vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit des Erblassers — ganz oder teilweise — fort. Er haftet also im Zivilrecht für die Schulden seines Rechtsvorgängers und zieht dem gegenüber auch an dessen Stelle dessen Forderungen ein; in der gleichen Weise haftet er der Steuerbehörde für Steuerschulden des Erblassers und ist an dessen Stelle Berechtigter evtl. Erstattungsansprüche.

1.) Eintritt der Rechtsnachfolge — Vergleich zum Zivilrecht.

Die Rechtsnachfolge ist im Einzelfall entweder Gesamtrechtsnachfolge oder Teilrechtsnachfolge. Jene tritt nur auf Grund des Gesetzes ein, und zwar beim Erbfall, beim Vermögensanfall einer AG. an eine öffentlichrechtliche Körperschaft nach § 304 HGB., bei der Fusion zweier AG. ohne Liquidation des Vermögens der aufgelösten AG. nach §§ 305, 306, Abs. 1 HGB., bei der liquidationslosen Umwandlung einer AG. in eine GmbH. nach §§ 80, 81 Abs. 1 GmbHG. bei der Umwandlung einer AG., einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer GmbH. in eine OHG., in eine Kommanditgesellschaft oder durch Übernahme des Vermögens durch den alleinigen Gesellschafter nach § 1 des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 1934. Da sich die Entstehung der Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des Grundes so in keiner Weise von dem bürgerlichen Recht unterscheidet, sie sogar im Gegenteil ausschließlich aufgrund von bürgerlichrechtlichen Vorgängen eintritt, so mag diese Aufzählung, die zugleich ein Beweis für die Tatsache ist, daß das Steuer-

recht gewisse Tatbestände in der gleichen Weise betrachtet wie das bürgerliche Recht, genügen; aber immerhin sind doch gewisse Gegensätze vorhanden. Insbesondere ist hier auf § 3 Abs. 4 StAG. zu verweisen, demzufolge bei der Verschollenheit steuerrechtlich ein anderer Zeitpunkt als mutmaßlicher Todestag gilt, als im bürgerlichen Recht gemäß § 18 BGB.

Die Teilrechtsnachfolge gründet sich auf privatrechtliche Vereinbarungen der Beteiligten. Ihre wichtigsten Fälle sind: Die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen nach § 116 AO. und die vier Fälle des Zivilrechts, die nach § 120 AO. auch die steuerliche Rechtsnachfolge begründen, nämlich die Vermögensübernahme nach § 419 BGB., der Erbschaftskauf nach § 2382 BGB., die Haftung des neueintretenden Gesellschafters nach § 130 HGB., die Haftung des neueintretenden Kommanditisten in eine Kommanditgesellschaft nach § 173 HGB. Zu beachten ist der den vier letzten Fällen beigefügte Zusatz, daß der Haftung entgegenstehende Vereinbarungen der Parteien unwirksam sind; d. h. also, daß, wenn derartige Verträge geschlossen werden, die Haftung kraft Gesetzes eintritt.

Der Gesamtrechtsnachfolge und der Teilrechtsnachfolge ist gemeinsam, daß es grundsätzlich in die freie Entscheidung dessen, der möglicherweise Rechtsnachfolger werden könnte, gestellt ist, ob die Tatsache oder der Vorgang, der kraft Gesetzes die Rechtsnachfolge auslöst, ihn treffen soll oder nicht. Insofern hängt der Eintritt der Rechtsnachfolge grundsätzlich von dem Willen des Betroffenen ab. Daß dieses auf dem Gebiete der Teilrechtsnachfolge immer der Fall ist, ergibt sich aus dem Wesen der Sache. Denn die Teilrechtsnachfolge beruht immer auf privatrechtlichen Verträgen, deren Abschluß selbstverständlich jedermann frei ist.

Auch auf dem Gebiete der Gesamtrechtsnachfolge gilt grundsätzlich das Prinzip der Freiwilligkeit, das zum Teil durch das Gesetz ausdrücklich bestimmt ist, wie z. B. für den Erben im § 1942 Abs. 1 BGB. Man muß aber auch annehmen, daß es gilt, wenn das Gesetz schweigt. So ist uns grundsätzlich eine zwangsläufige Fusion zweier AG. nach §§ 305, 306 Abs. 1 HGB. unbekannt. In der neueren Zeit finden wir jedoch einige gesetzliche Bestimmungen, die Zwangszusammenschlüsse und Zwangsumwandlungen mit Rechtsnachfolge vorschreiben. Ich verweise hier auf die Ausführungen S. 5.

2. Wirkungen der Rechtsnachfolge. Vergleich mit dem bürgerlichen Recht.

Der Erbe und jeder andere Gesamtrechtsnachfolger setzt nach bürgerlichem Recht die vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit in vollem Umfange fort; er tritt also in die gesamten Rechte und Pflichten des Vorgängers ein. So ist er verpflichtet, für die Schulden seines Rechtsvorgängers einzustehen; dagegen erwirbt er aber auch wie die übrigen Vermögensgegenstände die Forderungen, die dem Veräußerer u. U. noch zustehen. Wenn eine Sache, wegen derer ein dinglicher Anspruch besteht, durch Rechtsnachfolge in den Besitz eines Dritten

gelangt ist, so kommt die während des Besitzes des Rechtsvorgängers verstrichene Verjährungszeit dem Rechtsnachfolger, also dem Dritten zustatten (§ 221 BGB.). Dasselbe gilt nach §§ 943, 944 BGB. für die Ersitzung. Wird eine Erbschaft durch Vertrag vom Erbschaftsbesitzer erworben, so steht der Erwerber in seinem Verhältnis zum Erben dem Erbschaftsbesitzer gleich § 2030 BGB.

Formalrechtlich ist der Erbe berechtigt, das beim Tode des Erblassers nach § 239 Abs. 1 ZPO. unterbrochene Verfahren wieder aufzunehmen. Dabei stehen ihm die gesamten Einreden zu, die der Erblasser hatte.

Was gilt nun steuerrechtlich? Der Begriff des Gesamtrechtsnachfolgers im Steuerrecht ist inhaltlich der gleiche wie im bürgerlichen Recht; das hat der Sache nach der RFH. ausdrücklich ausgesprochen, indem er auch für das Steuerrecht erklärte, daß der Gesamtrechtsnachfolger die vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit seines Vorgängers im vollen Umfange fortsetzt (Urt. d. RFH. in 9, 316). Zudem wird das heute ausdrücklich durch § 8 Abs. 1 StAnpGes. festgestellt. Auch hier ist der Rechtsnachfolger also verpflichtet, für die Steuerschulden des Rechtsvorgängers einzustehen; ebenso erwirbt er auch wie im bürgerlichen Recht die Forgerungen, die dem Rechtsvorgänger gegen den Steuerfiskus zustehen. Für den Fall des Erben haben wir im § 8 Abs. 2 StAG. eine Art Transformator, gleich dem des § 120 AO., der bürgerliche Rechtssätze in solche des Steuerrechts umwandelt. Der Erbe kann also in gleicher Weise wie im bürgerlichen Recht nach § 1975 BGB. in Verbindung mit § 8 Abs. 2 StAG. die Nachlaßverwaltung oder den Nachlaßkonkurs beantragen. Es kann die Nachlaßgläubiger, also auch die Steuerbehörde, nach §§ 1970 BGB. / 8 Abs. 2 StAG. im Wege des Aufgebotsverfahrens zur Anmeldung ihrer Forderungen auffordern mit der Wirkung, daß, wenn sie sich nicht meldet, sie mit ihren Forderungen ausgeschlossen wird. Er kann nach § 1993 BGB. in Verbindung mit § 8 Abs. 2 StAG. ein Verzeichnis des Nachlasses bei dem Nachlaßgericht einreichen (Inventarerrichtung). Das Nachlaßgericht kann den Erben auf Antrag eines Gläubigers (also auch der Steuerbehörde) unter Fristsetzung zur Inventarerrichtung auffordern. Wenn der Erbe dieser Aufforderung nicht nachkommt, so haftet er unbeschränkt §§ 1994 BGB. / 8 Abs. 2 StAG.

Nach § 2014 BGB. ist der Erbe berechtigt, die Berichtigung einer Nachlaßverbindlichkeit innerhalb der ersten drei Monate zu verweigern; das gilt also auch gegenüber der Steuerbehörde. Wenn der Erbe den Antrag auf Erlassung des Aufgebots der Nachlaßgläubiger innerhalb eines Jahres nach der Annahme der Erbschaft gestellt hat, und der Antrag zugelassen ist, so darf der Erbe die Berichtigung einer Nachlaßverbindlichkeit also auch einer Steuerschuld, bis zur Beendigung des Aufgebotsverfahrens verweigern. § 2015 BGB.

Wir sehen also, daß das bürgerliche Recht im Punkt der Erbenhaftung eine Reihe von für den Erben günstigen Regelungen gebracht hat, die etwas aus dem Rahmen seiner sonstigen Haftung herauszufallen scheinen. Der Erbe soll aber wie bereits oben Seite 32 gesagt, für Steuerschulden nur insoweit haften, wie er nach bürgerlichem Recht für Nachlaßverbindlichkeiten haftet,

jedenfalls nicht darüber hinaus. Das ist der Zweck der Vorschrift des § 8 Abs. 2 StAG.

Ist so das bürgerliche Recht vielfach unmittelbares Vorbild steuerrechtlicher Regelungen, so gibt er andererseits auf dem Gebiet der steuerrechtlichen Rechtsnachfolge Probleme, die unter Übernahme bürgerlichrechtlicher Vorstellungen in das Steuerrecht im Wege der Lückenausfüllung zu lösen sind. So haben wir zu § 221 BGB. keine Parallele im Steuerrecht. Die AO. schweigt darüber, ob eine für den Rechtsvorgänger angefangene Verjährungszeit auch für den Rechtsnachfolger wirkt. Aber es ist hier das gleiche wie im bürgerlichen Recht anzunehmen. Bei der Gesamtrechtsnachfolge liegt das schon in der Natur der Sache, weil der Rechtsnachfolger die vermögensrechtliche Rechtspersönlichkeit des Veräußerers im vollen Umfange fortsetzt, er also rechtlich insoweit mit diesem identisch ist. Für den Teilrechtsnachfolger ergibt es sich aus § 149 AO.; dieser sagt: „Ist der Anspruch gegen den Steuerpflichtigen verjährt, so ist, wer neben ihm haftet, von der Haftung befreit, es sei denn, daß ihn selbst eine Hinterziehung zur Last fällt“. Wenn eine eingetretene Verjährung für den Bürgen und auch für den Teilrechtsnachfolger wirkt (daß die Teilrechtsnachfolge auch unter § 149 AO. fällt, ist anzunehmen, da der Teilrechtsnachfolger auch neben seinem Rechtsvorgänger haftet), so kann man ohne Bedenken folgern, daß ihm eine angefangene Verjährung zugute kommt. Für diese Auffassung sprechen auch Billigkeitserwägungen. Wenn nämlich ein Rechtsnachfolger in gleicher Weise wie der Rechtsvorgänger für die Steuerschulden haftet, so müssen ihn auch in gleicher Weise wie diesen die begünstigenden Bestimmungen treffen.

Die §§ 943, 944 BGB. sind für das Steuerrecht gegenstandslos, da es eine steuerrechtliche Ersitzung nicht gibt. Der § 2030 BGB. erinnert uns an den § 116 Abs. 1 AO., jedenfalls in Bezug auf die Ähnlichkeit der Stellung des Erwerbers der Erbschaft zum Erben auf der einen Seite und der des Erwerbers des Unternehmens zu der Steuerbehörde auf der anderen Seite. In beiden Fällen haben wir eine Übernahme durch Vertrag. Auch die Stellung der Erwerber zu ihren Gläubigern weist, wie gesagt, gewisse Ähnlichkeiten auf. Der § 2030 BGB. wirkt, auch gegen den gutgläubigen Erwerber, was eine Parallele zu der ungünstigen Stellung des Erwerbers nach § 116 Abs. 1 AO. darstellt. Rechtliche Folgerungen aus dem Vergleich beider Bestimmungen darf man aber nicht ziehen, da ihre Bedeutung auf ganz verschiedenen Gebieten liegt.

Verfahrensrechtlich finden sich im Steuerrecht einige Unterschiede gegenüber dem Zivilrecht. Abweichend vom § 239 Abs. 1 ZPO. wird das Verfahren in Steuersachen durch den Tod des Pflichtigen gar nicht unterbrochen (vergleiche Seite 40), der Rechtsnachfolger tritt ohne weiteres an Stelle des Vorgängers in das Verfahren ein. Dabei darf wie oben Seite 46, 63 bereits ausgeführt, der Rechtsnachfolger genau wie im Zivilprozeß, geltend machen, was sein Rechtsvorgänger hätte geltend machen können, er muß gegen sich wirken lassen, was dieser gegen sich hätte wirken lassen müssen.

Wie ist nun die Rechtslage, wenn ein Erbe bis zur Ausschlagung der Erbschaft zu versteuernde Rechtsgeschäfte vornimmt und danach — noch inner-

halb der gesetzlichen Frist (§ 1944 Abs. 1 BGB.) — die Erbschaft ausschlägt? Haftet er dann persönlich für die Steuer oder haftet nur die Erbmasse? Wir müssen hier wohl genau wie im Zivilrecht[135]) annehmen, daß der Erbe, wenn er durch konkludente Handlungen zu verstehen gegeben hat, daß er die Erbschaft annimmt, sie nicht mehr ausschlagen kann; er haftet dann also für die Steuer aus diesen Handlungen, da sie in seine Besitzzeit fallen, persönlich, auch wenn er nach § 1975 BGB. seine Haftung beschränkt hat. Sind es allerdings Handlungen, die er nur im Interesse der Erbschaft oder bei Gefahr im Verzuge vorgenommen hat, so wird er als Bevollmächtigter zu gelten haben, und nur der endgültig Berechtigte wird verpflichtet.

3. Ausblick.

Wir sehen also, daß sich im großen und ganzen die Wirkungen der Rechtsnachfolge im Steuerrecht mit denen der Rechtsnachfolge im bürgerlichem Recht decken; das gilt nicht nur, aber doch insbesondere für den Erben; ich verweise hier besonders auf den § 8 Abs. 2 StAG., der ebenso wie der § 120 AO. bürgerlichrechtliche Vorschriften in solche des Steuerrechtes transformiert. Man wird darüber hinaus den Begriff des Rechtsnachfolgers, wenn einmal das Steuerrecht in einem Punkte keinen Aufschluß geben sollte, gegebenenfalls unter Zuhilfenahme des bürgerlichen Rechtes ergänzen können, soweit sich im Einzelfall aus dem Wesen der Sache nicht zwingend ein anderes ergibt. Bei dieser Anwendung des bürgerlichen Rechts im Steuerrecht ist aber sehr vorsichtig zu verfahren. Einmal muß man immer den grundlegenden Unterschied zwischen beiden Rechtsgebieten beachten: Bürgerliches Recht ist grundsätzlich nachgiebiges, Steuerrecht ist fast ausnahmslos zwingendes Recht. Zum anderen ist stets genau zu prüfen, welche bürgerlichrechtlichen Rechtsgedanken überhaupt zur Lückenergänzung im Steuerrecht geeignet sind[136]). Denn es ist verfehlt, von einer Allgemeingültigkeit von Sätzen des Bürgerlichen Rechts für das öffentliche Recht und damit für das Steuerrecht zu sprechen; es besteht kein Vorrang des bügerlichen Rechts vor dem Steuerrecht.

---

[135]) Vgl. Staudinger, a. a. O., zu § 1943.

[136]) Siehe Becker in der Einleitung von „Steuerrecht und BGB." von Blau-Öftering u. Liebisch, a. a. O., S. 29.

Lebenslauf.

Am 7. 5. 1911 wurde ich als Sohn des evgl. Pfarrers Richard Bölsche und seiner Ehefrau Luise geb. Büddemann in Werl i. W. geboren. In Anrath b. Krefeld besuchte ich von Ostern 1917 bis Weihnachten 1920 die Elementarschule. Weihnachten 1920 kam ich auf die Sexta des Städt. Gymnasiums zu Viersen (Rhld.). Am 18. 3. 1930 bestand ich das Abiturium am Staatl. Hohenzollerngymnasium zu Düsseldorf als Externer. Vom Som.-Sem. 1930 bis Som.-Sem. 1931 studierte ich an der Universität München und vom Som.-Sem. 1932 bis Wint.-Sem. 1933/34 an der Universität Münster die Rechtswissenschaft. Am 21. Juni 1935 bestand ich die mündl. Doktorprüfung mit dem Prädikat „cum laude". Ich bin deutscher Staatsangehörigkeit.

Lebenslauf.

Am 1. 4. 1911 wurde ich als Sohn des [illegible] Richard [illegible] und seiner Ehefrau [illegible] geb. [illegible] in [illegible] geboren. In [illegible] besuchte ich von Ostern 1917 bis Michaelis 1920 die Elementarschule. Michaelis 1920 kam ich auf die Sexta des Staatl. Gymnasiums in [illegible] ([illegible]). Am 18. 3. 1930 bestand ich das Abiturium am [illegible] Hohenzollerngymnasium in [illegible] als Externer. Vom Sommer-Sem. 1930 bis Sommer-Sem. 1931 studierte ich an der Universität München und vom Winter-Sem. 1932 bis Winter-Sem. 1935/36 an der Universität [illegible] die Zeitungswissenschaft. Am 21. Juni 1937 bestand ich die mündl. Doktorprüfung mit der Arbeit „[illegible] Lande“, [illegible].